Die Inventur der Lager- und Fabrikationsbestände

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt am Main

Vorgelegt von Diplom-Kaufmann
Helmut Stöhr
aus Frankfurt am Main
1936

Referent: Dr. Karl Theisinger
Korreferent: Prof. Dr. F. Schmidt
Tag der mündlichen Prüfung:
29. Juni 1936

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Abkürzungen

Betrw.R.	=	Betriebswirtschaftliche Rundschau.
BGB.	=	Bürgerliches Gesetzbuch.
DStZ.	=	Deutsche Steuerzeitung.
Eink.St.G.	=	Einkommensteuergesetz.
Gen.Ges.	=	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
HbdR.	=	Handbuch der Rationalisierung.
HdB.	=	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft.
HGB.	=	Handelsgesetzbuch.
HHSch.	=	Handelshochschule.
Leitsätze AWB.	=	Leitsätze des Ausschusses für wirtschaftl. Betriebsführung, Wien.
Orlex.	=	Organisationslexikon.
RAO.	=	Reichsabgabenordnung.
RAG.	=	Reichsarbeitsgericht.
RBewG.	=	Reichsbewertungsgesetz.
RFH.	=	Reichsfinanzhof.
RGBl.	=	Reichsgesetzblatt.
RGSt.	=	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen.
RStBl.	=	Reichssteuerblatt.
Smlg.RFH.	=	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.
StuW.	=	„Steuer und Wirtschaft."
WP.	=	„Der Wirtschaftsprüfer" bzw. „Der Wirtschaftstreuhänder".
Z.	=	Zeitschrift.
ZfB.	=	Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
ZfHWF.	=	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.
ZfHWuHP.	=	Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis.
ZfO.	=	Zeitschrift für Organisation.

Gliederung

Seite

Vorwort 7

Teil 1. Allgemeines über Inventur und Inventar 9

11. Begriffsbestimmung für Inventur und Inventar 9

12. Inventar — Buchführung — Bilanz 9

121. Entwicklungsgeschichte 9

122. Heutiger Stand 10

13. Gesetzliche Vorschriften 13

131. Die Inventurpflicht im Handels- und Steuerrecht . . . 13

132. Formvorschriften und Ordnungsregeln im Handels- und Steuerrecht 17

133. Inventarwahrheit. Folgen der Fälschung oder Unterlassung der Inventur 19

134. Inventarklarheit. Ordnungsmäßigkeit des Inventars . . 20

14. Sonstige Anlässe zur Inventur 22

Teil 2. Die Inventur der Lager- und Fabrikationsbestände 23

21. Begriffliche und sachliche Abgrenzung 23

211. Nähere Erläuterung und Einteilung der Lager- und Fabrikationsbestände 23

212. Fremdes Eigentum 24

213. Uebergangsposten 25

214. Eigentum der Unternehmung 27

22. Die besondere Bedeutung der Inventur der Lager- und Fabrikationsbestände 28

221. Allgemeines 28

222. Die Inventur der Lagerbestände 28

2221. Die Bestandsermittlung durch die Hauptbuchhaltung und ihre Fehler 29

2222. Die zweijährige Inventur 32

223. Die Inventur der Fabrikationsbestände 35

23. Inventurzeitpunkt 36

24. Die Inventur-Aufnahmeverfahren 39

241. Allgemeines 39

2411. Grundsätze für die Auswahl des Verfahrens . . . 39

2412. Einteilung der Aufnahmeverfahren 41

242. Körperliche Inventur 42

2421. Inventurorganisation. Vorbereitung der Inventur . . 42

24211. Lagerorganisation 43

24212. Verwertung von Lagerhütern und Abfall . . 44

24213. Inventurplan 45

Seite

242131. Inventurtag 45
242132. Einstellung von Aushilfen 46
242133. Wahl des speziellen Verfahrens; Aufnahmevorschriften 46
242134. Verteilung der Inventurarbeiten . . 46
24214. Besondere Vorbereitungen 49
2422. Durchführung der Aufnahme 50
24221. Aufnahme der Lagerbestände 50
242211. Aufnahmetechnik 50
242212. Aufzeichnung der Aufnahmeergebnisse 53
242213. Voraufnahme 61
24222. Aufnahme der Fabrikationsbestände . . . 64
242221. Aufnahme ohne nachträgliche Veränderungen 65
242222. Aufnahme mit nachträglichen Veränderungen 68
2423. Kontrolle der Aufnahme 70
243. Die buchmäßige Inventur 72
2431. Idee und Vorteile. Zulässigkeit vom kaufmännischen und rechtlichen Standpunkt 72
2432. Die buchmäßige Inventur der Lagerbestände durch die Lagerbuchhaltung 74
24321. Allgemeines 74
24322. Aufgaben der Lagerbuchhaltung 75
24323. Pflicht zur Lagerbuchführung? 76
24324. Grundlagen der Verbuchung 79
243241. Die Vorgänge 79
243242. Die Unterlagen (Belege) 79
24325. Buchungstechnik 81
24326. Methoden und Formen der Lagerbuchhaltung 82
243261. Mengenmäßige Verbuchung 82
243262. Wertmäßige Verbuchung 96
243263. Lagerjournal 100
2433. Buchmäßige Inventur der Fabrikationsbestände . . 106
24331. Aufzeichnung nach Arbeitsstufen 106
24332. Aufzeichnung nach Aufträgen 108
244. Verbundene Inventur 109
2441. Idee und Schwierigkeiten 109
2442. Erscheinungsformen 111
24421. Kontrollinventur am Stichtag 111
24422. Kontrollinventur bereits längere Zeit vor dem Stichtag bis zu diesem 111
24423. Kontrollinventur, verteilt über das ganze Geschäftsjahr 112
244231. Nach Grimshaw 112
244232. Nach Grull 113
244233. Nach Behlert 113
24424. Zusatzkontrollen 115
244241. Nullmeldungen 115

Seite
244242. Bedarfsmeldungen 115
244243. Restbestandsmeldungen 115
244244. Partie-Abrechnung 115
244245. Doppelte Führung der Lagerbuchhaltung 115
2443. Verbundene Inventur der Fabrikationsbestände . . 116
25. Bewertung 116
251. Allgemeines 116
252. § 40 HGB 116
253. § 261 HGB, § 33c Gen.-Ges. 119
254. Die Bewertung nach dem Steuerrecht 121
2541. Allgemeines 121
2542. Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften . . . 122
2543. Auslegung der Bewertungsvorschriften 122
25431. Allgemeines 122
25432. Anschaffungspreis und Herstellungskosten . . 123
254321. Der Anschaffungspreis 123
254322. Die Herstellungskosten 124
25433. Der Teilwert 126
254331. Teilwert und gemeiner Wert . . . 126
254332. Ermittlung des Teilwerts 126
25434. Verwirklichte und nicht verwirklichte Gewinne bzw. Verluste 130
25435. Sonderfälle 134
2544. Verwertung von Tatsachen, die erst in der Zeit nach dem Bilanzstichtag bis zur Aufstellung der Bilanz bekannt geworden sind 135
255. Vergleich zwischen der Bewertung nach Handelsrecht und nach Steuerrecht 136
2551. Die Bewertung nach Handelsrecht 136
2552. Die Bewertung nach dem Steuerrecht 136
256. Umfrage des Deutschen Industrie- und Handelstages . . 138
257. Bewertung von Beständen außerhab der Unternehmung . 139
258. Bewertungstechnik 139
2581. Der normale technische Verlauf der Bewertung . . 139
2582. Benutzung von Lochkarten 142
2583. Vereinfachungen zur raschen Ausrechnung des Gesamtergebnisses 143
25831. Anwendbarkeit, Brauchbarkeit 143
25832. Bildung von Gruppen mit gleichem Preis der Mengeneinheit 144
25833. Digit-Verfahren 145
26. Revision des Inventurergebnisses 146
261. Anlaß zur Revision 146
262. Inventurfälschungen 147
263. Gang der Revision 148
Schlußwort 152

Vorwort.

Die vorliegende Arbeit befaßt sich mit einem Sondergebiet der Verwaltungsfunktion der Unternehmung: der Inventur. Die Verfahren zur Aufstellung des Inventars wurden in der heutigen Zeit mit ihren gesteigerten Anforderungen bedeutend verbessert. Es entwickeln sich neue Methoden, die den Verhältnissen der Großbetriebe gerecht werden.

Die Arbeit ist beschränkt auf die Inventur der Bestände auf Lager und in der Fabrikation, behandelt also nur einen Teil der gesamten Inventur, der aber normalerweise der wichtigste ist.

Die Inventur ist nicht nur ein organisatorisches Problem. Neben der Systematik der Inventurverfahren, ihren Anwendungsmöglichkeiten und Voraussetzungen sind in dieser Arbeit die Beziehungen der Inventur zur Gesamtorganisation der Unternehmung behandelt. Das gesamte Bewertungsproblem gehört mit zur Inventur, denn das Inventar, das Ergebnis der Inventur, soll auch die Werte der einzelnen Gegenstände angeben. Doch habe ich mich in dieser Frage auf die Behandlung von Gegebenheiten und Gebräuchen der Praxis beschränkt und theoretische Erörterungen, die eine Arbeit für sich darstellen würden, soweit als angängig vermieden. Der Zweck dieser Arbeit war mehr eine Darlegung der Möglichkeiten zur Ermittlung der einzelnen Bestandsmengen und -werte. Dabei mußten auch die gesetzlichen Vorschriften berücksichtigt werden, die allerdings auf Inventuren zu internen Betriebszwecken nicht anzuwenden sind.

Das Schrifttum über die Inventur besteht zum größten Teil aus zahlreichen kürzeren Artikeln in Fachzeitschriften. Diese Aufsätze befassen sich in den meisten Fällen mit der Beschreibung von praktisch durchgeführten und bewährten Inventurverfahren aus den verschiedensten Geschäftszweigen. Daneben wurde mir von einer Reihe von Betrieben Material über ihre Inventur zur Verfügung gestellt und bereitwillig Auskunft gegeben. Auf eine besondere und ausführliche Darstellung der selbst untersuchten Fälle habe ich aus räumlichen Gründen bzw. auf Wunsch der betreffenden Firmen verzichten müssen.

Die eingezeichneten Vordrucke und Schemata sind, soweit nichts anderes angegeben, eigene Entwürfe. An den übrigen Zeichnungen, die teils aus der Praxis, teils aus der Literatur stammen, wurden kleine Verbesserungen vorgenommen.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs wurde weitgehend berücksichtigt. Infolge der wiederholten Aenderungen des Einkommensteuerrechts ist ein ziemlicher Teil der Steuerrechtsprechung zu der Bewertung überholt. Dieser Teil ist ausgeschieden worden; Berücksichtigung haben nur das neue Steuerrecht und die noch geltenden älteren Entscheidungen gefunden.

TEIL 1.

Allgemeines über Inventur und Inventar.

11. Begriffsbestimmung für Inventur und Inventar.

Die Inventur ist eine mengen- und wertmäßige Feststellung des Bestandes an Vermögenswerten und Schulden, die in einer Unternehmung zu einem bestimmten Zeitpunkte vorhanden sind.

Das Verzeichnis der Bestände wird Inventar genannt. Es enthält außerdem eine Gegenüberstellung der für das Vermögen einerseits und die Schulden anderseits gefundenen Gesamtwerte. Aus dieser Gegenüberstellung ergibt sich durch Abziehen der Schulden vom Vermögen das Reinvermögen der Unternehmung. Ueberwiegen die Schulden das Vermögen, so ergibt der Differenzbetrag die Ueberschuldung.

In der Praxis wird oft beides, die Feststellung und das Verzeichnis der Bestände, als „Inventur" bezeichnet. Unter „Inventar" wird in diesem Falle nur die Büroeinrichtung verstanden. — Das Handelsgesetzbuch gebraucht den Begriff „Inventar" für das Verzeichnis der Vermögensgegenstände und Schulden.

12. Inventar — Buchführung — Bilanz.

121. Entwicklungsgeschichte.

Die Entwicklungsgeschichte des Inventars beginnt im Mittelalter in Italien. Um das 13.—15. Jahrhundert wurden von den Florentiner Handelsgesellschaften regelmäßige Inventuren ihrer Vermögensgegenstände vorgenommen[1]). Dadurch erhielten sie einen genauen Ueberblick über Stand und Zusammensetzung des Vermögens. Ihre Buchführung war unvollkommener als die anderer Gesellschaften, doch hatten sie vor diesen den Vorteil der Inventarisierung, sie wußten genau, wie hoch ihr Vermögen zu bestimmten Zeitpunkten war: Auch die systematische doppelte Buchhaltung vermag, allein auf die Konten angewiesen und ohne Inventurauf-

[1]) Zum folgenden vgl. Osbahr, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung. 3. Aufl. Berlin-Leipzig 192›: S. 87 ff.: Penndorf. Geschichte der Buchhaltung. In Buchhaltungslexikon II. Band, S. 14 ff. — Die Frage, ob nicht in noch früheren Zeiten schon Inventare aufgestellt wurden, ist nicht wichtig für diese Arbeit.

nahme, nur einen annähernden Vermögensstand zu errechnen. Schon damals ergaben sich Schwierigkeiten, vor allem bei der Ermittlung der Warenvorräte. Das Bilanzkonto der doppelten Buchhaltung, das sich nur auf die Buchhaltung stützte, konnte nicht darüber hinweghelfen; die Zusammenstellung der einzelnen Konten-Salden stimmt nicht oder nicht immer mit der Wirklichkeit überein[2]).

Es ist interessant, daß bereits die Fugger Inventuren vornahmen. Penndorf hat die Inventur der Firma Haug & Co. ausführlich dargestellt; durch sie wurde erwiesen, daß in Deutschland schon in der ersten Hälfte des 16. Jahrhunderts Bilanzen auf Grund tatsächlicher Inventarisierungen aufgestellt wurden. Die Zusammenstellung der Kontensalden (das Bilanzkonto) wurde mehr zu einer Kontrollaufstellung für die Buchhaltung; bisher hatte die Zusammenstellung der Kontensalden die Bilanz ergeben, jetzt berücksichtigte man durch die Inventarisierung (Inventuraufnahme) bestimmte Veränderungen, die von der Buchhaltung nicht erfaßt worden waren[2]).

Das Eröffnungsinventar verlangte bereits Lucas Pacioli in seinem Werk „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita" (1494). Der Kaufmann müsse v o r Beginn seiner Handelstätigkeit ein sorgfältiges Inventar abfassen.

1673 verfügt die französische „Ordonnance de Commerce" die selbständige Inventuraufnahme. Trotzdem war die Inventarisierung noch kein allgemeiner Brauch.

Osbahr kommt zu dem Schluß, man könne in der Buchhaltungsliteratur und -praxis früherer Jahrhunderte, bezüglich des Verhältnisses von Inventar und Bilanz zueinander und zu den Handelsbüchern, von einer einheitlichen Anschauung und einer einheitlichen Entwicklung der kaufmännischen Gebräuche n i c h t sprechen. — Immerhin geht aus den Darlegungen von Osbahr und Penndorf hervor, daß bereits früh die Bedeutung der Inventur erkannt wurde.

122. Heutiger Stand.

In der G e g e n w a r t sind die Bilanzzahlen für den größten Teil der Praktiker nicht einfach Buchführungsziffern, sondern Werte, die auf Grund selbständiger Bestandsaufnahmen und Wertbeurteilungen gewonnen werden[3]).

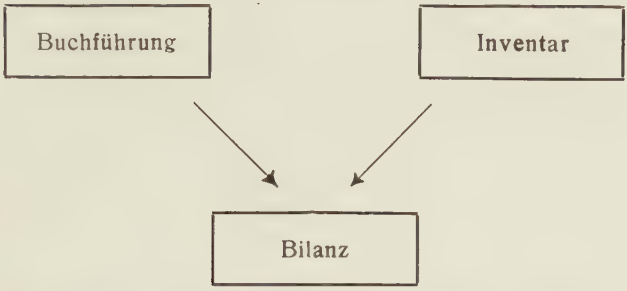
„Die Bilanz der Praxis ist das Ergebnis des jährlichen Geschäftsabschlusses, sowohl auf Grund der dazu geeigneten Bücher, als auch i n e r s t e r L i n i e a u f G r u n d b e s o n d e r e r I n v e n t u r a u f n a h m e n, d. s. Bestandsermittlungen und Wertbestimmungen. Die Bestandsermittlung nach Menge und Güte wird auf alle Fälle getragen von dem Gedanken der U e b e r s i c h t ü b e r

[2]) Näheres darüber vor allem in Ziffer 22.

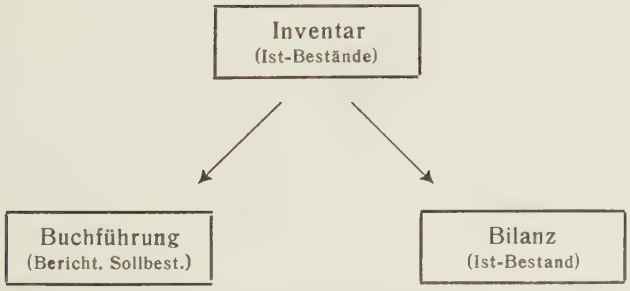
[3]) Osbahr, a. a. O., S. 105.

die wirkliche Vermögenslage als Grundlage betriebstechnischer Maßnahmen, die Wertbestimmung dagegen vorwiegend von dem Gedanken der Erwerbssicherung und -vermehrung[3])."

Osbahr weist also der Buchführung, der laufenden Aufzeichnung und Ermittlung der Sollbestände eine mitwirkende Rolle bei der Bilanzaufstelllung zu.



Er gibt aber zu, daß die Bilanz sich „in erster Linie" auf besondere Inventuraufnahmen stütze. — Es ist in Wirklichkeit so, daß die Bilanz, was die sichtbaren Bestände angeht, sich allein auf das Inventar zu stützen hat. Am Ende des Geschäftsjahres wird ein Schlußstrich unter das Vergangene gesetzt und auf Grund einer besonderen Aufnahme das Vermögen und Reinvermögen von neuem festgestellt. Die Konten des Hauptbuches weisen, falls man sie ohne weiteres saldiert, lediglich Sollbestände aus, die durch vielerlei Einflüsse ganz erheblich von den tatsächlich vorhandenen, den Istbeständen, abweichen können. Deshalb stellt man mit Hilfe der Inventur die Istbestände fest und setzt sie einerseits in die Konten des Hauptbuches, anderseits in die Bilanz ein:

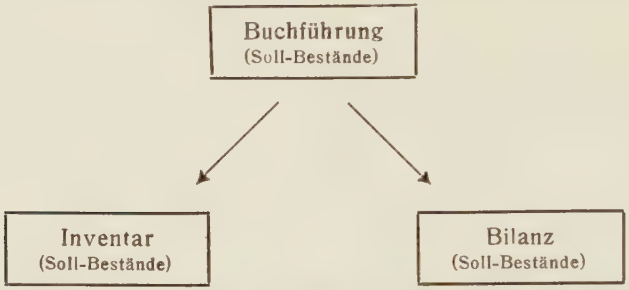


Unter „sichtbaren Beständen" sind Gebäude, Anlagen, Maschinen, Werkzeuge, Fahrzeuge, Waren aller Arten und Bearbeitungsstufen, Kassen- und sonstige Geldbestände sowie Wertpapiere zu

[3]) Osbahr, a. a. O., S. 105.

verstehen. Alle diese Vermögensteile können durch Besichtigung auf ihren tatsächlichen Wert hin untersucht werden.

Anders verhält es sich mit immateriellen Werten, Patenten und sonstigen Rechten, Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Kapitalansprüchen (Gesellschaftsanteilen, Beteiligungen z. B.). In einigen Fällen kann man allerdings auf Urkunden, Kontenauszüge, Originalrechnungen und dergleichen zurückgreifen und diese mit den Beständen in den Handelsbüchern vergleichen. Das Zustandekommen der Bilanzwerte sieht in diesem Falle so aus:



Hier dominiert also die Buchführung. Die Buchbestände werden in Bilanz und Inventar eingesetzt. Das gleiche ist in der heutigen Zeit für die Vermögensteile „Grundstücke", „Gebäude", „Anlagen" und „Maschinen", „Werkzeuge" der Fall. Eine Ausnahme bilden Großbetriebe, die z. B. ein Maschineninventarbuch führen, und ganz kleine Betriebe, die die genannten Vermögensgegenstände noch im Wege der Besichtigung aufnehmen. Beinahe alle aber setzen die Buchbestände ein, vermindert um entsprechende oder willkürliche Abschreibungen[4]).

In seinem ursprünglichen, historischen Sinne war das Inventar ein Verzeichnis der Vermögenswerte, die man aus den Büchern nicht ersehen konnte oder deren Buchbestand man mit dem tatsächlichen Bestand vergleichen wollte (Kontrollzwecke). Alles übrige konnte man aus den Büchern ersehen.

Im heutigen Sinne (und im Sinne des HGB.) ist das Inventar erweitert worden. Es stellt zugleich eine Vorsammlung der Bilanzwerte dar, soweit es sich um Waren, Wertpapiere, Forderungen und Schulden handelt. Deshalb kommt Busse[5]) auch auf die Formulierung:

„Die kaufmännische Bilanz ist nichts anderes als ein verkürztes (weil auf die Gruppensummen beschränktes), in Kontoform darge-

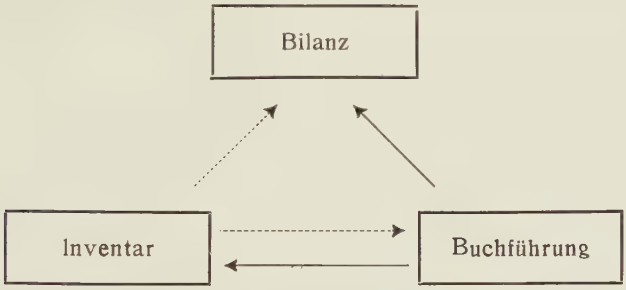
[4]) DStZ. 20. Jg. 1931, Novemberheft, S. 471 ff.: M. Wartbiegler, Zur Ordnungsmäßigkeit der Inventur und des Inventars. — Allerdings sind der willkürlichen Abschreibung Grenzen gesetzt, namentlich im Steuerrecht.

[5]) Busse, Inventur, Bücherabschluß und Bilanz. Stuttgart 1920. S. 8.

stelltes Inventar. Ihre Zahlenwerte, also die in ihr enthaltenen Tatsachen, gehen nicht ohne weiteres aus der Buchführung hervor, sie beruhen vielmehr auf dem Inventar und werden aus letzterem erst in die Buchhaltung hineingetragen."

Ebenso bezeichnet Penndorf die Bilanz als eine summarische Zusammenstellung des Inventars. Gerstner[6]) ist im Grunde auch dieser Ansicht.

Bei Betrachtung des allgemeinen Verhältnisses „Inventar — Buchführung — Bilanz" muß man vorsichtig sein. Es kommt sehr auf den einzelnen Vermögensteil an. Zeichnerisch dargestellt, sieht das allgemeine Verhältnis so aus:



(Die Pfeile bezeichnen die Richtung, in der die Uebertragung der Werte geschieht.)

····· = Waren-, Kassen-, Wertpapierbestand.

—— = Forderungen, Schulden; (Anlagen, Gebäude, Maschinen) usw.; Kapital.

Inventar und Buchführung sind also z u s a m m e n die Stützen der Bilanz.

In der Praxis wird oft die Auffassung vertreten, daß Anlagen und Gebäude, falls ihr Wert aus den Büchern entnommen wird, n i c h t in das Inventar gehören. Dieses soll nur die durch Inventur gefundenen Bestände enthalten sowie die Forderungen und Schulden spezifizieren und zu Gesamtwerten zusammenfassen. (Vgl. auch Zeitschrift für handelswiss. Forschung, 7. Jg. 1912/13, S. 92 ff.).

13. Gesetzliche Vorschriften.

131. Die Inventurpflicht im Handels- und Steuerrecht.

Der Kaufmann früherer Zeiten stellte sein Inventar aus freien Stücken auf. Der gesetzliche Zwang kam erst viel später. Grundlegende Bestimmungen über die Inventurpflicht gibt das deutsche Handelsgesetzbuch im § 39:

[6]) Gerstner, Bilanzanalyse. Berlin-Leipzig 1933. S. 51/53.

Absatz 1:

> „Jeder Kaufmann hat bei dem Beginne seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen, dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände anzugeben und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen."

Diese Vorschrift betrifft die sogenannte Eröffnungsinventur und Eröffnungsbilanz. „Bei Beginn seines Handelsgewerbes" bedeutet für Kaufleute nach § 2 und § 3 Ziff. 2 HGB. „mit der Eintragung ins Register". Bei Vollkaufleuten nach § 1 HGB. zählen schon die Vorarbeiten zum Beginn des Handelsgewerbes. Der Eröffnung gleichzustellen ist der Erwerb einer Unternehmung durch Kauf oder Erbschaft.

Allgemein stellt Staubs Kommentar fest[7]):

> „Die Vorschrift des § 39 HGB. bedeutet nicht die Festlegung eines Zeitpunktes, sondern eines Zeitabschnittes, dessen Grenzen nicht allzu eng zu stecken sind, weil die Inventar- und Bilanzaufstellung naturgemäß einen Zeitaufwand erheischt. (RGSt. Bd. 27, S. 227). Der Ausdruck „bei Beginn", der sich im § 39 findet, bedeutet also nur den ungefähren Zeitpunkt, der sich aber nicht ohne Not allzu sehr verschieben darf (RGSt. Bd. 28, S. 430)."

Der Reichsfinanzhof[8]) erklärt, es komme nicht darauf an, wann, sondern für welchen Zeitpunkt die Inventur aufgestellt werde; meist ließe sie sich gar nicht an einem Tag bewerkstelligen.

Die sogenannte Jahresinventur behandelt der Absatz 2 des § 39 HGB.:

Absatz 2:

> „Er (der Kaufmann) hat demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein solches Inventar und eine solche Bilanz aufzustellen; die Dauer des Geschäftsjahres darf 12 Monate nicht überschreiten. Die Aufstellung des Inventars und der Bilanz ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit zu bewirken."

Auch hier ist ein Zeitabschnitt für die Aufstellung der Inventur vorgesehen. Für die Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und die G. m. b. H. sind bestimmte Fristen vorgesehen: normal drei Monate nach dem Bilanzstichtag, sechs Monate nach dem Bilanzstichtag durch Bestimmung im Gesellschaftsvertrag und neun Monate bei überseeischen Betrieben. Der gesamte Vorstand ist für rechtzeitige Aufstellung verantwortlich[9]) (§ 260 HGB.) bzw. die Geschäftsführer (§ 41, 1 G. m. b. H.-Ges.). Für die Erwerbsgenossenschaften beträgt die Frist sechs Monate (§ 33, 3 Gen.Ges.).

---

[7]) Koenige-Pinner-Bondi, Staubs Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Berlin-Leipzig 1921.
[8]) Steuer und Wirtschaft, 2. Jg. 1923. Urteile Nr. 695 und 732.
[9]) Bauer, Inventur und Bilanz der Aktiengesellschaft. Leipzig 1906, S. 229 ff.

Das Inventar ist wie die Bilanz ein notwendiger Bestandteil der Buchführung des Vollkaufmanns[10]). Auch in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes wird die Inventur als Bestandteil der Buchführung angesehen[11]). Gerstner[12]) zählt das Inventar unbedingt zur Buchführung nach § 38 HGB.

Inventar und Bilanz sind trotz sachlicher und ziffernmäßiger Uebereinstimmung nicht gleichwertig. Das Inventar bildet die Grundlage der Bilanz. Diese ist etwas durchaus Selbständiges[13]).

Osbahr stellt weiterhin fest[14]):

„Das Gesetz, das zum Wohle der Gläubiger die Richtigkeit der Bilanz gewährleistet sehen will, verlangt also die Aufstellung der Bilanz grundsätzlich unabhängig von der Buchführung auf Grund einer besonderen selbständigen Aufnahme der Güterbestände nach Menge, Güte und sonstigen wirtschaftlichen Merkmalen, vor allem auf Grund einer selbständigen Bewertung der quantitativ und qualitativ gemessenen Vermögensgegenstände und Schulden."

Wir haben in Ziffer 1 *2* gesehen, daß eine „Aufstellung der Bilanz grundsätzlich unabhängig von der Buchführung" nur zum Teil möglich ist.

Den Abschnitt 3 des § 39 HGB. behandle ich, weil er sich nur auf die Wareninventur bezieht, in Teil *2*.

Die Inventur ist außer bei Beginn des Handelsgewerbes und am Schlusse des Geschäftsjahres noch vorzunehmen:
im Falle der Aufnahme, des Todes oder des Ausscheidens eines Gesellschafters,
bei der Liquidation eines Unternehmens,
bei Veränderung der Gesellschaftsform,
bei Eintritt des Konkurses[15]),
kurz: jedesmal, wenn sich die Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz ergibt.

Die Inventurpflicht erstreckt sich zunächst auf alle Vollkaufleute und die Minderkaufleute, sobald sie ins Handelsregister eingetragen werden. Die Vorschriften über die Kaufleute gelten aber auch für sämtliche Handelsgesellschaften (OHG., Kommanditgesellschaft, Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, G. m. b. H.). Auch für die Genossenschaft besteht Inventurpflicht nach § 33b Abs. 1 GenGes.: „Für die Aufstellung des Jah-

10) Osbahr, a. a. O., S. 52/53.
11) RStBl., 21. Jg. 1931, Heft 5, S. 133.
12) Gerstner, Bilanzanalyse, a. a. O., S. 26.
13) Osbahr, a. a. O., S. 42. Vgl. auch die Ansicht des Reichsfinanzhofs in StuW., 7. Jg. 1928, Urteil Nr. 150: „Für das Steuerrecht bedeutet die Inventur lediglich eine Vorbereitung der Bilanz."
14) Osbahr, a. a. O., S. 109/110.
15) Vgl. hierzu Schreier, Die kaufmännische Inventur. In Orga-Schriften, Heft 6, 1921. — Grull, Die Inventur. Berlin 1911, S. 8. — Busse, a. a. O. — Stern, Buchhaltungslexikon Bd. II „Inventur". Wien-Berlin-Leipzig 1923.

resabschlusses kommen, soweit nicht in den §§ 33c bis 33h ein anderes bestimmt ist, die Vorschriften des Vierten Abschnittes des Ersten Buches des HGB. und im übrigen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zur Anwendung." Vereinigungen zum Betriebe eines Minderhandelsgewerbes sind keine Handelsgesellschaften, sondern nur Gesellschaften bürgerlichen Rechts (BGB. §§ 705—740).

Das Steuerrecht enthält weitere Bestimmungen über die Inventurpflicht und damit zusammenhängende Pflichten. Diese sind in der RAO. (Reichsabgabenordnung) vom 22. 5. 1931, zweiter Abschnitt: „Ermittlung und Festsetzung der Steuer" enthalten[16]):

§ 160: „Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen."

Die Verpflichtung zur Buchführung z. B. nach §§ 38, 39 HGB. gilt also auch im Steuerrecht. Ueber die Vorschriften des HGB. hinaus bestimmt § 161 RAO. folgendes:

„Abs. 1. Außer denen, die unter die Vorschrift des § 160 fallen, sind die folgenden Unternehmer und Unternehmen zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen nach näherer Maßgabe der folgenden Vorschriften verpflichtet:

1. Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrag und dem Vermögen[17]) sind die Unternehmer und Unternehmen, die nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen entweder

a) Gesamtumsatz (einschließlich des steuerfreien Umsatzes) von mehr als 200 000 RM oder
b) Betriebsvermögen von mehr als 50 000 RM oder
c) landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen von mehr als 100 000 RM oder
d) Gewerbeertrag von mehr als 6000 RM oder
e) Reineinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 6000 RM gehabt haben, verpflichtet, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen."

Die Inventur nachträglich für mehrere zurückliegende Jahre anzufertigen, ist nicht statthaft[18]). Bei Unterlassung der Bestandsaufnahme hat das Finanzamt die Bestände zu schätzen[19]).

Insgesamt betrachtet ruht die Verpflichtung zur Inventur (und

16) Reichsgesetzblatt, Teil I, 1931, Nr. 20, S. 183 ff.
17) Drei der wichtigsten Steuerbemessungs-Grundlagen.
18) VI A 1553/29 v. 25. 10. 30; Smlg. RFH. Bd. 27, S. 249.
19) VI A 1996/32 v. 1. 2. 33, RStBl. 23. Jg. 1933, Heft 24, S. 576. — Bei Schätzungen ist der Steuerschuldner gewöhnlich sehr benachteiligt.

Bilanzierung) auf den gleichen Personen wie die Verpflichtung zur Führung der Bücher. — Eigene Aufnahme- und Bewertungsbestimmungen haben die Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts[20]), auch die Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft. Diese Bestimmungen stehen in keiner Weise hinter denen für den Handel und die Privatindustrie zurück.

Das erbrechtliche Inventar nach §§ 1993—2013 BGB. kommt im Rahmen dieser Arbeit nicht in Betracht.

132. Formvorschriften und Ordnungsregeln im Handels- und Steuerrecht.

Formvorschriften und Ordnungsregeln gibt das Handelsgesetzbuch in folgender Weise[21]):

§ 41,1: „Das Inventar und die Bilanz sind von dem Kaufmanne zu unterzeichnen. Sind mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, so haben sie alle zu unterzeichnen."

Die Unterschrift bedeutet Anerkennung der Richtigkeit. Eine Vertretung bei der Unterschrift ist unzulässig, auch durch den Prokuristen oder Bevollmächtigten.

Im einzelnen haben zu unterschreiben[22]):

Einzelfirma: Der Inhaber (der stille Gesellschafter ist nicht verpflichtet zur Unterschrift).

Offene Handelsgesellschaft: Alle Gesellschafter. Ein ausgeschiedener Gesellschafter hat Inventar und Bilanz zu unterzeichnen, wenn er zur Zeit, für die die Bilanz gilt, noch Mitgesellschafter gewesen ist.

G. m. b. H.: Alle Geschäftsführer.

Aktiengesellschaft: Alle Vorstandsmitglieder.

Kommanditgesellschaft und

Kommanditgesellschaft auf Aktien:

Alle persönlich haftenden Gesellschafter.

Im Liquidations- bzw. Konkursfalle haben sämtliche Liquidatoren bzw. Konkursverwalter zu unterschreiben.

In allen Fällen ist mit dem bürgerlichen bzw. mit dem Familiennamen und nicht mit dem Namen der Firma zu unterschreiben.

Das Fehlen der Unterschrift ist nicht strafbar, schmälert aber die Beweiskraft[23]).

§ 41,2: „Das Inventar und die Bilanz können in ein dazu bestimmtes Buch[24]) eingeschrieben oder jedesmal besonders aufgestellt werden. Im letzteren Falle sind sie zu sammeln und in zusammenhängender Reihenfolge geordnet aufzubewahren."

---

[20]) Vgl. z. B. Ztschr. „Der Wirtschaftsprüfer", 3. Jg. 1934, Heft 15/16. S. 335.

[21]) Sie gelten auch für die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 260 b. 1 HGB.) sowie die Erwerbsgenossenschaften (§ 33 b Gen.Ges.)

[22]) Vgl. Busse, a. a. O.; Grull, a. a. O., S. 142 f.; Bauer, a. a. O., S. 147 ff.

[23]) Bauer, a. a. O., S. 148/49.

[24]) Inventarbuch, Bilanzbuch.

§ 43,1 bestimmt, der Kaufmann habe sich „bei der Führung der Handelsbücher und den sonst erforderlichen Aufzeichnungen einer lebenden Sprache und den Schriftzeichen einer solchen zu bedienen."

§ 43,3: „An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, dürfen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung darf nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es darf nicht radiert, auch dürfen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später gemacht worden sind."

Die Einhaltung dieser Bestimmung (§ 43,3) muß von der Revision (Ziffer 26) sorgfältig geprüft werden. Inventarfälschungen dürfen nicht vorkommen.

§ 44: Die Inventare sind genau so wie die Bilanzen, die Handelsbücher und der Briefwechsel 10 Jahre lang aufzubewahren.

Im Steuerrecht finden sich folgende Bestimmungen:

§ 162 RAO: (1) „Wer nach den Vorschriften der §§ 160, 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten."

(2) = § 43 Ziff. 1 HGB
(5) = § 43 Ziff. 3 HGB
} aber als Sollvorschrift.

(6) „In Büchern soll, wo dies geschäftsüblich ist, mit Tinte eingetragen werden. Trägt der Steuerpflichtige nach den vorläufigen Aufzeichnungen ein, so soll er diese aufbewahren. Die Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden."

(8) „Die Bücher, Aufzeichnungen und, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch die Geschäftspapiere sollen 10 Jahre lang aufbewahrt werden ..."

(9) „Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden."

§ 171: „(2) Der Steuerpflichtige hat Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, auf Verlangen (§ 207) zur Einsicht und Prüfung vorzulegen."

§ 172: „Steuerpflichtige, die Handelsbücher im Sinne des HGB. führen, haben auf Verlangen eine Abschrift ihrer unverkürzten Bilanzen mit Erläuterungen einzureichen."

„Aus der Bilanz oder den Erläuterungen soll klar hervorgehen, wie Gegenstände des Gebrauchs und Lagerbestände bewertet und welche Beträge darauf ... abgeschrieben worden sind."

In der Frage der Aufbewahrung der Aufzeichnungen über die Inventur sind verschiedene Urteile des Reichsfinanzhofes ergangen[25]). Im allgemeinen ist entschieden worden, daß nicht kleinlich vorgegangen werden dürfe. Die Originalaufnahmezettel brauchen nicht 10 Jahre lang aufbewahrt zu werden, wenn ihr Inhalt in das Inventarbuch oder in ein anderes entsprechendes Verzeichnis ordnungsmäßig übertragen wurde. Sind Inventarverzeichnisse, nicht aber die Original-Inventurunterlagen vorhanden, so ist die Buchführung nur dann als mangelhaft anzusehen, wenn sich aus dem Inventarverzeichnis Mängel hinsichtlich der eingesetzten Mengen und Werte ergeben. Die Mitwirkung vieler Angestellten bei der Aufnahme und der Reinschrift des Inventars wird auch als eine gewisse Kontrolle angesehen, ob die Originalbelege richtig waren und richtig übertragen wurden; ihre Vernichtung soll dann nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgelegt werden. — Das Inventar ist natürlich unbedingt aufzubewahren.

133. Inventarwahrheit. Folgen der Fälschung oder Unterlassung der Inventur[26]).

Genau so, wie es eine Bilanzwahrheit gibt, gibt es auch eine Inventarwahrheit. Das Inventar hat wahr zu sein, d. h. richtig, es hat den wahren Verhältnissen zu entsprechen, ohne Auslassungen und ohne Hinzufügungen; die Bewertung hat nach den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmanns zu erfolgen. Inventarwahrheit ist Vorbedingung für Bilanzwahrheit.

Das Inventar ist also mit genügender Sorgfalt aufzustellen, die weder böswillig noch fahrlässig verletzt werden darf. Aus Verletzung der Sorgfalt und falschen Angaben im Inventar lassen sich zivilrechtliche Ansprüche an die für die Inventur Verantwortlichen herleiten. Außerdem ist eine strafrechtliche Verfolgung möglich. Der Tatbestand des Betruges gilt als erfüllt, wenn das falsche Inventar benutzt wurde, um dem Aufsteller oder einem andern einen rechtswidrigen Vermögensvorteil zu verschaffen. Die Unterlassung und die fahrlässig falsche Aufstellung des Inventars sind nicht ohne weiteres strafbar, sie werden es erst bei Zahlungseinstellung oder Eintritt in den Konkurs. Hierfür ist § 240 der Konkursordnung (KO.) maßgebend, der die Bestimmung enthält, daß mit Gefängnis bestraft wird,

1. wer Handelsbücher nicht geführt hat, deren Führung ihm gesetzlich oblag,

---

[25]) I A 323/26 v. 4. 11. 26, DStZ. 1927, Sp. 230 ff. und DStZ. 1931, S. 471 f. — I A 389/26 v. 11. 1. 27, Mrozek-Kartei, alte RAO. § 162, Abs. 8, R. 1. — VI A 618 und 619/29 v. 19. 12. 29, StuW. 1930 R.-Sp. 642, Urteil Nr. 439 und RStBl. 1930, S. 198. — VI A 1756/32 v. 5. 7. 33, RStBl. 1933, S. 763 ff.

[26]) Vgl. hierzu: Osbahr, a. a. O., S. 43, 50; Grull, a. a. O., S. 7 f; Schreier, Die Inventur, a. a. O.; Schreier, Die Kontrolle und Revision. Hamburg 1925. S. 54; Busse, a. a. O.; Bauer, a. a. O., S. 229 ff, S. 233 ff, S. 236 ff.

2. wer sie verheimlicht, vernichtet oder so unordentlich geführt hat, daß sie keine Uebersicht des Vermögensstandes gewähren,
3. wer die Bilanz nicht in der vorgeschriebenen Zeit gezogen hat[27]).

Zuchthausstrafe tritt ein, wenn in den Fällen 1 und 2 die Absicht nachweisbar ist, die Gläubiger zu benachteiligen[28]).

Nach § 41,2 ist das Inventarbuch ein Handelsbuch. Es ist zur „Buchführung im weiteren Sinne" zu rechnen, die außer ihm und der „Buchführung im engeren Sinne" noch die Bilanz umfaßt. Da die Bilanz, wie wir gesehen haben, sich in wesentlichen Teilen auf das Inventar stützt, kann sie nur dann richtig sein, wenn auch das Inventar richtig ist. Deshalb fällt die böswillig falsche Aufstellung des Inventars bei der Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien unter den Begriff der Bilanzfälschung und wird als solche bestraft[29]).

Verpfändung von Vorräten und Außenständen darf nicht verschwiegen werden[30]). Der Reichsfinanzhof[31]) hat entschieden: „Das Fehlen der Anfangs- und Endinventuren ist ein Mangel, der den Abschluß als für die Besteuerung brauchbar nicht erscheinen läßt. Er rechtfertigt allein aber nicht die völlige Verwerfung der Buchführung. Diese ist vielmehr bei der Schätzung zu berücksichtigen." Fahrlässige oder vorsätzliche Nichtbeachtung der Vorschriften in den §§ 160—162 ist eine Steuerzuwiderhandlung und wird nach §§ 391 ff. RAO. (in Verbindung mit dem Strafgesetzbuch!) bestraft. Auch Nichtbeachtung infolge selbstverschuldeter Unkenntnis der Vorschriften ist strafbar.

134. Inventarklarheit. Ordnungsmäßigkeit des Inventars[32]).

Analog zur Bilanzklarheit gibt es auch eine Inventarklarheit, d. h. das Inventar muß eine klare Darstellung der Tatsachen geben. Es darf nicht unübersichtlich oder unzulänglich gegliedert sein.

Der Reichsfinanzhof hat mit Urteil vom 22. Oktober 1930 (VI A 1740/30)[33]) folgendermaßen entschieden:

„Anforderungen, die formell an eine ordnungsmäßige Buchführung zu stellen sind.

IV. Auch bei der Inventur ist zwar eine rein summarische Dar-

---

27) Reichsgerichtsentscheidung v. 16. Sept. 1888: Die Bilanzierung, der eine ausreichende Inventur nicht zugrunde liegt, ist mangelhaft und hat die Bestrafung des insolvent gewordenen Kaufmanns wegen Bankerotts zur Folge. „Das Unterbleiben einer ausreichenden Inventarisation wird weder durch die Schwierigkeiten derselben noch durch einen etwaigen geschäftlichen Gebrauch entschuldigt." (Nach H. Meine, DStZ., 22. Jg. 1933, Februarheft, S. 72).

28) § 239 KO., Betrügerischer Bankerott.

29) Bauer, a. a. O., S. 259 ff; HGB. §§ 312 Ziff. 1 und 314 Ziff. 1.

30) Bauer, a. a. O., S. 265 f; HGB. § 314 Ziff. 1.

31) StuW., 4. Jg. 1925, R.-Sp. 1624 f; Urteil Nr. 508.

32) DStZ. 22. Jg. 1933, Febr.-Heft, S. 72 ff.: H. Meine, Zur Ordnungsmäßigkeit der Inventur bes. für den Einzel- und Großhandel. — DStZ. 20. Jg. 1931, Nov.-Heft, S. 471 ff.: M. Wartbiegler, Zur Ordnungsmäßigkeit der Inventur und des Inventars. — DStZ. 22. Jg. 1933, Dez.-Heft, S. 522 ff.: H. Rohde, Steuerrechtl. Anforderungen an eine Inventur.

33) StuW. 10. Jg. 1931, Märzheft, R.-Sp. 226 ff., Urteil Nr. 157.

stellung nicht zulässig. Im übrigen ist aber nicht gerade vorgeschrieben, daß die Inventur Angaben über Qualität, Einkaufspreis, Herstellungsort und Fakturenbezeichnung der einzelnen Waren enthalten müßte, es ist dies namentlich bei kleineren Betrieben nicht üblich und anderseits bei einer Vielzahl von Gegenständen verschiedenster Herkunft oft gar nicht durchführbar und für den Kaufmann zwecklos. Namentlich kann nicht verlangt werden, der Kaufmann solle seine Inventur so aufstellen, daß sie nach Jahren noch im einzelnen auf ihre Kalkulationsgrundlagen bezüglich jedes einzelnen Gegenstandes nachgeprüft werden kann."

Der Reichsfinanzhof nimmt also weitgehend Rücksicht und stellt keine übertriebenen Forderungen. Anderseits will er keine summarische Darstellung. Die Waren sind bei dem Inventar einzeln aufzuführen, d. h. nach Gattung, Menge, Maß, Gewicht[34]).

„Nach Staub, Kommentar zum HGB., § 39 Anm. 1a, muß das Inventar ein genaues Verzeichnis aller Vermögensstücke und Schulden mit Wertangabe enthalten. Nach Düringer-Hachenburg-Lehmann, Komm. z. HGB. § 39, Anm. 5c, sind im Inventar die Vermögensbestandteile einzeln nach Gattung, Qualität, Menge, Gewicht, Maß usw. zu beschreiben und der Wert anzugeben."

„Wenn selbst für einen Fachmann eine Nachprüfung der eingesetzten Werte in der Richtung, ob es sich um Anschaffungspreis, niedrigeren gemeinen Wert oder um eine reine Schätzung handelt, nicht mehr möglich ist, und wenn weiter nicht einmal der Wiederbeschaffungspreis der Waren am Stichtag auch nur annähernd ermittelt werden kann, weil die einzelnen Waren nach Art und Menge in dem Inventar nicht verzeichnet sind, dann kann eine soche Inventur nicht mehr den Anspruch der Ordnungsmäßigkeit erheben[35])."

„Die Vorschriften des HGB. über Bilanz und Inventur haben in erster Linie den Zweck, den Gläubigern eine Uebersicht über die Vermögenslage des Geschäftsinhabers zu geben. Eine solche Uebersicht ist aber nur gewährleistet, wenn die Vermögensgegentände in der Weise in der Inventur aufgeführt sind, daß aus der Inventur Art und Menge der vorhandenen Waren zu ersehen ist[36])."

Der Deutsche Industrie- und Handelstag veranstaltete eine Umfrage im Klein- und Großhandel[37]). Es ergab sich, daß eine einheitliche Auffassung darüber, welche Anforderungen an die Genauigkeit der Warenbezeichnung zu stellen sind, nicht besteht. Der Reichsfinanzhof hat darum entschieden, daß „an die Genauigkeit der Inventur keine anderen Anforderungen gestellt werden können, als den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht". Im allgemeinen soll die Aufnahme jedoch im Großhandelsbetrieb, bei Hauptartikeln und wertvolleren Gegenständen genauer sein als im Einzelhandel, bei Nebenartikeln und bei einfacheren Gegenständen.

34) DStZ. 21. Jg. 1932, Juliheft, S. 301.
35) RFH., Urteil VI A 1317/29 v. 29. 10. 30, RStBl. 21. Jg. 1931, Heft 5, S. 133 f.
36) Vgl. auch Busse, a. a. O., S. 52.
37) Urteil des RFH. v. 1. 2. 33, VI A 1883—1885/31, RStBl. 1933, 23. Jg., Heft 49, S. 1062 ff.

Steuerliche Zwecke kommen bei der Inventur erst in zweiter Linie in Betracht. Hauptzweck ist stets, rasch eine möglichst genaue Uebersicht über die Vorräte und ihren Wert zu erhalten. Aus steuertechnischen Erwägungen darf das Finanzamt keine Anforderungen stellen, die den Kaufmann übermäßig belasten; es muß sich mit dem bescheiden, was in den einzelnen Gewerbezweigen als ordnungsmäßig und üblich anerkannt ist[38]).

Im wesentlichen geht der Streit um eine mehr oder minder große Ausführlichkeit der Darstellung des Warenbestandes im Inventar. Die Mindestforderung ist: Bezeichnung der Gegenstände derart, daß sie leicht identifiziert werden können; Angabe von Menge, Maßeinheit, (Einzelpreis), Gesamtwert.

14. Sonstige Anlässe zur Inventur.

Außer den gesetzlich festgelegten Anlässen zur Inventuraufnahme gibt es noch eine Reihe anderer Anlässe, die mehr oder minder außergewöhnlicher Art sind[39]). Man kann nach dem Zweck dieser Inventuren unterscheiden:

1. Inventuren zur Feststellung der Höhe eines Verlustes
   a) bei Eintreten von Feuer-, Wasser-, Rauch- oder ähnlichen Schäden,
   b) bei Aufdeckung (oder Vermutung) von Diebstählen oder Unterschlagungen,
   c) bei Eintritt größerer Verluste durch starke Wertschwankungen oder höhere Gewalt;
2. Inventuren zur Kontrolle
   a) des Betriebs durch einen Treuhänder bei Verpfändung des Warenlagers (zur Feststellung, ob die dem gewährten Kredit entsprechende Mindestgrenze des Bestandes eingehalten wird),
   b) des Betriebs durch das Finanzamt (sogen. Nachschau): Aufnahme unter Mitwirkung eines Finanzbeamten,
   c) des Verkaufs- bzw. Lagerpersonals, der Filialen (Ueberraschungs-Inventuren),
   d) bei Aenderungen in der Art der Rechnungsführung oder der Person des Rechnungsführers.

Außerdem bildet die Aufstellung von Monatsbilanzen (kurzfristige Erfolgsrechnung) einen weiteren und oft sehr wichtigen Anlaß zur Inventur. — Es können auch mehrere Zwecke miteinander verbunden werden.

Jedenfalls ist der Hauptzweck jeder Inventur, eine möglichst genaue Uebersicht über den Vermögensstand der Unternehmung für einen bestimmten Zeitpunkt zu erhalten.

---

[38]) VI A 1157/32 v. 26. 7. 1933, StuW. 12. Jg. 1933, R.-Sp. 1595 ff., Urteil Nr. 698, Bespr. Sp. 1249 ff. — Enno Becker, in StuW. 12. Jg. 1933, Bespr. Sp. 1000/1001.

[39]) Vgl. Schreier, a. a. O.; Grull, a. a. O., S. 1 f., S. 4 f.

TEIL 2.

Die Inventur der Lager- und Fabrikationsbestände.

21. Begriffliche und sachliche Abgrenzung.

211. Nähere Erläuterung und Einteilung der Lager und Fabrikationsbestände.

Aus dem großen Gebiet der Inventurobjekte sollen lediglich die Bestände im Lager und in der Fabrikation behandelt werden. Im einzelnen findet also die Inventur folgender Gegenstände ihre Darstellung:

1. Handelswaren = nicht selbst hergestellte Waren, die unverändert zum Verkauf kommen.

2. Fertigfabrikate = fertige Waren, welche alle Stadien des Fabrikationsprozesses einschließlich der Prüfung bereits durchlaufen haben, als fehlerlos befunden und dem Teilfabrikate-Konto (oder Fabrikationskonto) bereits gutgeschrieben sind. Noch auf dem Prüffeld befindliche Maschinen, noch nicht untersuchte Stoffe, noch nicht (falls handelsüblich) verpackte, abgefüllte, zurechtgeschnittene, abgewogene Produkte sind noch Halb- oder Teilfabrikate.

Ich will den Begriff „Fertigfabrikate" so eng wie nur möglich fassen, um die Fertigfabrikate zusammen mit den Lagerbeständen behandeln zu können.

3. Halbfabrikate (Teilfabrikate). Halbfabrikate sind alle Gegenstände, die sich zur Zeit der Inventur in Arbeit befinden, d. h. an denen eine Veränderung der Form oder Beschaffenheit vorgenommen wird.

Grull rechnet auch die Materialien hinzu, die bereits zur Verarbeitung angeliefert, aber noch nicht bearbeitet wurden. Aktiengesellschaften dürfen dies nach HGB. § 261a, streng genommen, nicht, zählen aber aus Gründen der Einfachheit solches Material bereits zu den Halbfabrikaten. Es wäre auch zu umständlich, den für dieses Material ausgestellten Material-Entnahmescheinen, die als Grundlage bei der Bewertung dienen, im einzelnen nachzugehen und ihre Herausnahme aus der Inventur der Lagerbestände zu veranlassen.

4. Rohmaterial. Solche Stoffe, deren Verarbeitung im eigenen Betrieb noch nicht begonnen hat.

5. Abfälle, Hilfs- und Betriebsstoffe. Diese Gegenstände werden meist mit dem Rohmaterial zusammen aufgeführt und zusammen gelagert. Ihre besondere Hervorhebung ist nicht notwendig. Das gleiche ist der Fall bei

6. Nebenprodukten, die meistens mit den Hauptprodukten zusammen aufgenommen werden, und den bezogenen Teilen, die man oft zum Rohmaterial rechnet, weil sie bei der Fertigung mitverarbeitet werden.

Für die Behandlung bei der Inventur ergeben sich zwei Gruppen:

1. Die Lagerbestände. Handelswaren, Fertigfabrikate, Rohmaterial, Abfälle, Hilfs- und Betriebsstoffe, Nebenprodukte, bezogene Teile. Als Lager im weiteren Sinne sollen auch Bestände im Laden und der Versandabteilung gelten.

2. Die Fabrikationsbestände. Halbfabrikate.

Die Unterscheidung ergibt sich aus den verschiedenen technischen Schwierigkeiten bei der Inventur.

Rechtlich müssen wir nach drei Gruppen unterscheiden:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe,
2. Halbfertige Erzeugnisse,
3. Fertige Erzeugnisse, Waren.

Diese Trennung muß nach § 261a HGB. von den Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie nach § 33d Gen.Ges. von den Genossenschaften durchgeführt werden. Die halbfertigen Erzeugnisse werden sowieso schon getrennt aufgenommen. Für die Unterscheidung nach 1. und 2. kann man z. B. Aufnahmeformulare mit demselben Vordruck, jedoch anderer Färbung, verwenden. Bei der Zusammenstellung der Inventur-Ergebnisse ist dann nach den drei Gruppen zu trennen. Die Aufnahmeverfahren bleiben jedoch für 1. und 2. dieselben.

212. Fremdes Eigentum[40]).

Bei der Inventur muß eine klare Unterscheidung zwischen eigenem und fremdem Eigentum gemacht werden. Grull will die fremden Waren gleichfalls aufnehmen, aber natürlich getrennt von den eigenen, „wegen der Haftpflicht für die fremden Waren". Den Wert der fremden Waren könnte er also als eine Art Obligo im Geschäftsbericht oder einer Vorspalte der Bilanz aufführen. Zu empfehlen wäre dieses Verfahren für Kommissionsware. — Waren mit Eigentumsvorbehalt gehören wirtschaftlich zum Betriebe des Abnehmers und sind deshalb diesem zuzurechnen. Oft hat der Abnehmer schon über die Ware verfügt und sie z. B. selbst verbraucht.

[40]) W. Grull, a. a. O., S. 13 ff. — A. Isaac, Bilanzen, HHSch. I., S. 557.

Dann kann der Verkäufer die Ware gar nicht mehr zurückbekommen, er hat in Wirklichkeit nur eine Geldforderung gegen den Abnehmer.

Fremde Waren, die bei der Inventur nicht zu berücksichtigen sind, können sein:

1. Materialien, die im Lohn verarbeitet werden sollen,
2. Waren, die bereits berechnet, aber noch nicht versandt sind,
3. Waren, die schon in den Betrieb eingegangen, aber noch nicht berechnet sind,
4. Waren, die der Unternehmung in Kommission gegeben worden sind,
5. Fabrikate, die der Unternehmung zur Reparatur zugesandt worden sind und die noch nicht bearbeitet wurden,
6. Ansichtssendungen; Muster der Kunden und Lieferanten.

Daneben gibt es Waren, die zwar fremdes Eigentum sind, auf denen aber bestimmte Aufwendungen des Betriebes lasten:

1. Reparaturen, an welchen bereits gearbeitet wurde,
2. Fabrikate, die aus fremdem Material, also im Lohn, hergestellt sind oder werden.

Diese Waren kann man in das Inventar und die Bilanz mit dem Wert des bei der Reparatur aufgewendeten eigenen Materials und mit den bisher bei der Reparatur bzw. Herstellung angefallenen Löhnen sowie einem Gemeinkostenzuschlag einsetzen.

Nehmen die fremden Waren einen größeren Raum ein, so werden laufend Aufzeichnungen über sie geführt, um die Uebersicht zu wahren und um die Rücklieferung und Berechnung reparierter Fabrikate zu überwachen. Diese Aufzeichnungen sind unbedingt zu Hilfe zu nehmen, durch sie kann man die fremden Waren am leichtesten feststellen.

213. Uebergangsposten.

„Unterwegswaren" oder „Uebergangsposten" (Posten, die in die Uebergangszeit von einem Rechnungsjahr zum andern fallen), bilden eine gewisse Schwierigkeit bei der Inventur. Es muß von vornherein klargestellt werden, ob und wie sie aufzunehmen sind. Ueber den getroffenen Entschluß müssen die Buchhaltung und die Mitarbeiter bei der Inventur verständigt werden.

Es gibt folgende Arten von Uebergangsposten:

1. Die bestellte Ware ist noch nicht da, die Rechnung liegt aber bereits vor. Otto[41]) will die Buchung schon im alten Jahr vornehmen. Er muß also die noch ausstehenden

[41]) E. Otto, Die Inventur im Fabrikbetriebe. Z. „Organ. Buchh. Betr.". 29. Jg., 1927, Heft 2, S. 21 ff.

Waren in die Inventur mit hineinnehmen. Praktischer wäre es, die Rechnung erst im neuen Jahr zu verbuchen, wenn die Ware eintrifft. Vorher kann man sie gar nicht auf richtige Lieferung kontrollieren. Das Betriebsergebnis des alten Rechnungsjahres wird nicht berührt, denn der Ware steht eine Forderung in gleicher Höhe gegenüber und die Einkaufsspesen sind bereits dem Warenkonto belastet, sofern überhaupt schon welche entstanden und bezahlt sind. Allerdings besteht die Möglichkeit, daß der Wert der Ware bis zum Bilanzstichtage fällt. In diesem Falle ist ein Verlust eingetreten, der noch im alten Jahre berücksichtigt werden muß. Die Rechnung ist also zu verbuchen und die Ware zum entsprechenden Minderpreis aufzunehmen.

In der Filialabrechnung müssen die Filialen sich nach der Zentrale richten, damit die Bilanz für das Gesamtunternehmen richtig wird (Vermeidung von Doppelaufnahmen und Auslassungen innerhalb des Filialsystems).

2. Die bestellte Ware ist schon da, aber die Rechnung liegt noch nicht vor. Dieser Fall wird häufiger vorkommen. Busse schlägt vor, diese Waren aus der Inventur wegzulassen und ins nächste Jahr zu übernehmen. Auch Grull steht auf diesem Standpunkt: „Noch nicht berechnete Waren des Lieferanten sind fremdes Eigentum vom Standpunkt der Buchhaltung aus". Sofern die Preise bekannt sind, kann man m. E. ruhig die Waren mit in die Inventur übernehmen. Sie können ja bereits ins Lager übergegangen sein, ihre genaue Feststellung wird dadurch erschwert. — In der Filialabrechnung muß sich auch in diesem Falle die einzelne Filiale nach der Zentrale richten. (Die Zentrale hat hierfür Anweisungen zu geben.)

3. Ware liegt bereits fertig verpackt zur Versendung bereit. Auch dieser Fall kommt häufig vor; die bereits versandfertigen Waren sind aber alle an einer Stelle, der Versandabteilung, vereinigt und darum leichter feststellbar. Grull und Busse zählen solche Waren noch zum Warenbestand der Unternehmung, wenn die Rechnung noch nicht ausgestellt bzw. noch nicht verbucht ist. Im andern Falle behandeln sie die versandfertige Ware als fremdes Eigentum und lassen sie aus der Inventur weg. Man müßte also die Waren mit einem Vermerk aufnehmen und später durch die Buchhaltung die bereits belasteten Waren wieder in der Inventur streichen lassen.

Eine allgemein gehaltene Entscheidung des RFH.[42]) lautet: „Für die Einstellung eines Gegenstandes in die Bilanz ist nicht das Eigentum maßgebend, sondern der Umstand, ob eine Sache nach

[42]) VI A 133/32 v. 6. 7. 32, Mrozek-Kartei, Eink.-St.-Ges. v. 1925, § 13, R. 522.

kaufmännischen Anschauungen als zum Vermögen gehörend anzusehen ist."

214. Eigentum der Unternehmung.

Für eigene Waren gilt folgendes:

1. Die Arbeiten für eigenen Bedarf oder für Versuche, eigene Reparaturen (Unkosten-Aufträge) sind bei der Inventur der Lager- und Fabrikationsbestände wegzulassen. Diese Arbeiten betreffen das Anlagevermögen und sind deshalb gesondert aufzunehmen.
2. Viele Betriebe lassen auch veraltete, beschädigte oder verdorbene Waren aus der Inventur weg (teilweise auch im Einzelhandel üblich). Daran ist kaum etwas auszusetzen, sofern solche Waren absolut wertlos sind.

Von den eigenen Waren sind also in das Inventar aufzunehmen:

1. alle Waren auf Lager, in der Expedition oder im Laden, sofern sie noch einen Wert haben,
2. alle Waren in der Fabrikation, sofern sie für fremde Aufträge bestimmt sind,
3. alle eigenen Waren außerhalb der Unternehmung.

Hierzu zählen Warenbestände

beim Kommissionär,
beim Vertreter,
beim Spediteur,
in der Zoll-Niederlage (unverzollt unter Verschluß),
in Baulagern,
auf Ausstellungen, Messen.

Ferner gehören dazu die Fabrikate, Materialien und Teile, die anderen Betrieben als Muster, zur Bearbeitung oder zur Reparatur gesandt wurden, also an Abnehmer, Lieferer oder Unterlieferer.

Ueber die Bestände außerhalb der Unternehmung werden gewöhnlich laufend Aufzeichnungen in Karteiform geführt. Kommissionär und Vertreter übermitteln zudem das Ergebnis der von ihnen selber vorgenommenen Inventur der Waren der Unternehmung, die sich bei ihnen befinden. Nur bei sehr großem Umfang der auswärts befindlichen Bestände werden eigene Angestellte zur Prüfung ausgeschickt; auch die Entfernungen können solche Prüfungen sehr oft unwirtschaftlich machen.

Verpfändete Waren sind mit aufzuführen. Bei Aktiengesellschaften muß aber ein entsprechender Vermerk im Geschäfts-

bericht (freiwillig: auch in der Bilanz, vgl. Gerstner, Bilanzanalyse, S. 256 ff.; S. 128) gemacht werden, ebenso bei Waren mit Eigentumsvorbehalten und Sicherungsübereignungen[43]). Das Herausfinden solcher Waren wird durch die besonderen Aufzeichnungen, die hierüber geführt zu werden pflegen (Listen, Korrespondenz), erleichtert.

22. Die besondere Bedeutung der Inventur der Lager- und Fabrikationsbestände.

221. Allgemeines.

Die Inventur der Lager- und Fabrikationsbestände ist ein Teil der Gesamtinventur, aber normalerweise der bedeutendste und schwierigste[44]). Die Praxis versteht unter „Inventur" meistens die Wareninventur[45]) schlechthin.

Die Lager- und Fabrikationsbestände der Unternehmung stellen gewöhnlich einen erheblichen Wert dar, dessen genaue Feststellung von größter Bedeutung für das Ergebnis der Bilanz und der Erfolgsrechnung ist. Zweck der Unternehmung ist, allgemein-wirtschaftlich gesehen, die Bedarfsdeckung, entweder durch Herstellung der Bedarfsgüter überhaupt oder durch deren Weiterleitung an den Verbraucher. Die Waren und Materialien gehören dadurch zu den wichtigsten Vermögensstücken. Alle übrigen Vermögensgegenstände dienen direkt oder indirekt nur der Herstellung oder dem Vertrieb der Waren.

Zudem erfolgen im allgemeinen bei den Lager- und Fabrikationsbeständen die größten Bestandsveränderungen (Zu- und Abgänge), die sich auf eine mehr oder minder große Anzahl von Warenarten oder Fabrikationstypen verteilen.

Bei der Trennung in Inventur der Lagerbestände und Inventur der Fabrikationsbestände ergibt sich folgendes:

222. Die Inventur der Lagerbestände.

Das Halten von Lagern ist im modernen Industrie- oder Handelsbetrieb eine Notwendigkeit. Der Grund hierfür liegt vor allem in der Erhaltung der Möglichkeit, bei auftretendem Bedarf sofort liefern oder herstellen zu können; andernfalls würde

---

43) Bauer, a. a. O., S. 265 f.; HGB. § 314, 1; § 260a Abs. 3, Ziff. 5. — Vgl. auch Grull, a. a. O.

44) Busse, a. a. O., S. 25.

45) Vom folgenden an ist unter „Inventur" nur noch die Inventur der Lager- und Fabrikationsbestände gemeint.

die Konkurrenz die Aufträge erhalten. Es gilt, bei der Lagerhaltung die richtige Mitte zu finden zwischen Erhaltung der Lieferungs- oder Herstellungsmöglichkeit einerseits und Vermeidung zu starker Kapitalbindung (verbunden mit Zinsenzahlung und erhöhten Lagerkosten) anderseits. Uebermäßig hohe Lager haben neben anderen Nachteilen auch eine Erschwerung der Inventur zur Folge. Die Niedrighaltung der Lagerbestände, z. B. durch Normalisierung von Einzelteilen, ist also ein Hilfsmittel bei der Inventur. Die Bedeutung der Inventur der Lagerbestände besteht darin, daß sie dem Unternehmer ein klares Bild gibt über die Gegenstände, die sein Lager enthält, ihre Zusammensetzung, Menge oder Anzahl, ihre Beschaffenheit, Marktgängigkeit, ihren Einzel- und Gesamtwert. Sie ist eine Kontrolle des Lagerpersonals und gibt Anhaltspunkte für die Realisierbarkeit des in den Lagerbeständen steckenden Wertes.

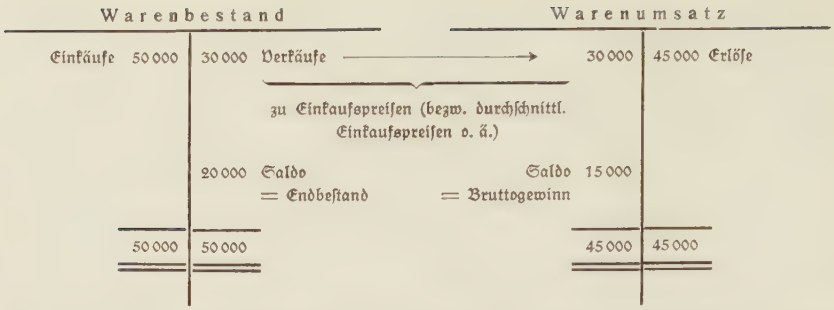
2221. Die Bestandsermittlung durch die Hauptbuchhaltung und ihre Fehler.

Das Warenkonto der normalen doppelten Buchhaltung vermag die Inventur nicht oder nur unvollkommen zu ersetzen. Es ist selten, daß infolge Vorhandenseins nur weniger Warensorten das Warenkonto auf diese Sorten aufgeteilt wird; überwiegend stellt es eine sehr summarische Zusammenfassung der verschiedensten Waren und Materialien dar. Zudem enthält es keine Angaben über die einzelnen Mengen. Die Zusammensetzung des Warenlagers kann man darum aus dem normalen Warenkonto nicht entnehmen. Damit ist aber eine wesentliche Vorschrift für gesetzlich angeordnete Inventare nicht erfüllt, denn das Inventar soll für jede einzelne Warensorte Menge und Wert angeben[46]). Ferner wird das Warenkonto gewöhnlich als gemischtes Konto geführt und nimmt auf der Sollseite den Anfangsbestand zu Einkaufspreisen und auf der Habenseite die Verkäufe zu Verkaufspreisen auf. Der Saldo ist ein Gemisch aus Endbestand und Bruttogewinn, falls am Schluß der Rechnungsperiode noch Waren vorhanden sind, was bestimmt in fast allen Fällen zutrifft. Der beim Abschluß vorhandene Bestand wird also unbedingt zur Vermögens- und Erfolgsermittlung benötigt.

Man kann zwar das Warenkonto aufteilen in Bestands- und Umsatzkonto:

---

[46]) § 39 HGB., Urteil des RFH. VI A 108/27 v. 30. 3. 27 Smlg. RFH. Bd. 21, S. 62: „Die Waren sind auf Grund einer Inventur zu ermitteln und zu bewerten. Auch bei ordnungsmäßiger Buchführung besteht die Notwendigkeit, jeden einzelnen Gegenstand festzustellen und zu erwägen, wie er zu bewerten sei." Vgl. auch Ziffer 134, „Inventarklarheit".



Der Saldo des Bestandskontos ist jedoch nur ein Sollbestand. Von dem tatsächlich vorhandenen Bestand, dem Istbestand, kann er erheblich abweichen. Hierfür gibt es

1. wertbedingte Gründe. Der Saldo des Warenbestandskontos zeigt den Warenbestand zu Einkaufspreisen (oder durchschnittlichen Einkaufspreisen). Der Wert der Waren kann aber am Stichtage wesentlich anders sein, durch die Einflüsse von Mode, Saison, Marktlage u. a. m. sich sehr von den Einkaufspreisen unterscheiden;

2. substanzbedingte Gründe[47]). Letzten Endes bringen sie auch eine Verschiebung des Wertes der Bestände, als „irregulärer Aufwand" bezeichnet:

a) Veränderungen in der Ware selber.
Gewichtsschwund oder -zugang, Anziehen,
Verdampfen, Verflüchtigen, Vergasen, Verdunsten,
Tropfverluste, Lecken,
Austrocknen,
Zermalmen, Verstauben, Verschleiß,
Verderben, begrenzte Haltbarkeit, Verrosten,
Zersetzen (chemische Veränderung),
Rattenfraß,
Bruch, unabsichtliche Zerstörung.

Verluste dieser Art kann man auf Grund von Erfahrungen schätzen. Bei jeder Schätzung erhält man aber nur ungenaue Ergebnisse.

b) Veruntreuungen.

Die Bekämpfung des Betriebsdiebstahls ist nicht immer erfolgreich. In Ladengeschäften (Einzelhandel) besteht die Gefahr von Diebstahl durch Ladendiebe. Betrug ist möglich durch Vertauschen von Behältnissen der Ware, wenn das Behältnis den Preis trägt, durch Verfälschen von handelsüblichen Packungen usw.

[47]) Vgl. R. Hamburger, Sollbestand und Istbestand, Ztschr. Organ. Betr. Büro, 31. Jg. 1929, Heft 8, S. 182 ff.; C. v. Sazenhofen, Die moderne Lagerbuchführung nach Taylor. Leipzig 1921, Abschn. XV und I; Schreier, a. a. O.

c) Differenzen durch Fehler des Lagerpersonals (beim Einlagern oder Ausgeben).

Zählfehler,
Wiegefehler,
Lesefehler,
Schreibfehler, Rechenfehler,
Maßdifferenzen[48]),
Irrtümer beim Einlagern oder Ausgeben,
falsche Lieferung, Verschütten, Beschädigung durch unsachgemäße Lagerung.

Diese Differenzen vermag man in der Hauptbuchhaltung nicht zu erfassen.

Sämtliche buchmäßigen Ermittlungen des Warenbestandes kranken an der Nichtberücksichtigung der angegebenen Differenzen. Es ist nicht der Zweck dieser Arbeit, die einzelnen durch die Hauptbuchhaltung möglichen Verfahren der Bestandsermittlung zu behandeln. Es genügt die allgemeine Feststellung, daß sie zur genauen Bestandsermittlung wenig tauglich sind.

Die Bestandsermittlung auf Grund der Hauptbuchhaltung ist dagegen anwendbar bei den Monatsbilanzen. Hier bestehen überhaupt keine gesetzlichen Vorschriften. Monatsbilanzen macht der Unternehmer aus freien Stücken, um sich ein besseres Bild über die Entwicklung der Unternehmung und ihre Vermögenslage zu verschaffen. Die einzelnen Vermögensteile brauchen in der Monatsbilanz nicht genau angegeben zu sein, es genügt, wenn ihr Wert annähernd richtig erfaßt ist. Darum ist solche buchmäßige Ermittlung des Warenbestandes für die Monatsbilanz auch vom kaufmännischen Standpunkt zulässig.

Die Fehler der Monatsbilanzen werden durch die Jahresbilanz richtiggestellt. Dadurch verschiebt sich natürlich das Bild für den letzten Monat vor der Jahresbilanz (also z. B. den Dezember) ganz wesentlich, denn die Korrektur der Fehler erfolgt auf einmal.

Die Ermittlung der Warenbestände ist das Problem bei der kurzfristigen Erfolgsrechnung. Jede Monatsbilanz muß rasch aufgestellt werden, sonst hat sie ihren Zweck verfehlt. Eine Ermittlung der Bestände durch körperliche Inventur wird darum kaum in Frage kommen. Bessere und eingehendere Ergebnisse als die Bestandsermittlung durch die Hauptbuchhaltung vermittelt aber die buchmäßige Inventur.

---

[48]) Bei Waren, die abgewogen oder abgeschnitten werden, sind Einbußen unvermeidlich. Die Konfektion kalkuliert mit einem Maßzuschlag, der bewußt überhöht ist; der buchmäßige Bestand ist deshalb niedriger als der tatsächliche Bestand (nach Hamburger, a. a. O.). — Bei Stangenmaterial sollen die Verluste 5—7%, auch 10% betragen (von den Ausgängen seit der letzten körperlichen Aufnahme).

2222. Die zweijährige Inventur.

In diesem Zusammenhange muß die sogenannte „zweijährige Inventur“ besprochen werden. Im dritten Absatz des § 39 HGB. wird folgendes bestimmt:

> „Hat der Kaufmann ein Warenlager, bei dem nach der Beschaffenheit des Geschäftes die Aufnahme des Inventars nicht füglich in jedem Jahre geschehen kann, so genügt es, wenn sie alle zwei Jahre erfolgt. Die Verpflichtung zur jährlichen Aufstellung der Bilanz wird hierdurch nicht berührt.“

Nach der Schilderung der Differenzmöglichkeiten zwischen Soll- und Istbestand ist es nur zu verstehen, wenn bereits seit langem gegen die zweijährige Inventur scharfe Angriffe unternommen werden. Illing[49]) lehnt diese Bestimmung des § 39 ab und erklärt, bei der zweijährigen Inventur entstünden sehr anfechtbare Ergebnisse. Der Wert der ganzen Bilanz sei hinfällig, denn entweder müsse man den Warenbestand anhand der Geschäftsbücher berechnen oder man müsse ihn schätzen. Calmes[50]) ist der Ansicht, der § 39,3 HGB. sei keine Widerlegung der Unentbehrlichkeit der Inventuraufnahme. Von der Erlaubnis der zweijährigen Inventur werde in der Industrie kaum Gebrauch gemacht. Busse[51]) bemerkt über den § 39,3 HGB.:

„Diese Bestimmung, die außer in Deutschland nur noch in Oesterreich gilt, ist ein Ueberrest aus der guten alten Zeit, der nur Verwirrung hervorruft und am besten aus dem Gesetz verschwände. — Die größten Warenhäuser der Welt machen trotz ihres Riesenumfanges regelmäßig jedes Jahr Inventur.“

Schreier[52]) erklärt, eine Berufung auf den § 39, 3 HGB. sei stets (?) wirkungslos. Eine Bilanz ohne vorangegangene Inventuraufnahme sei unrichtig und unwahr: „Ist doch auch die Inventur die eigentliche Grundlage der Bilanz, denn selbst die sorgfältigste Buchführung ist nicht in der Lage, einigermaßen sicher den tatsächlichen Vorratsbestand anzugeben, vorausgesetzt, daß nicht etwa Lagerbücher vorhanden sind“[53]).

Gerstner[54]) hält es für einen inneren Widerspruch, daß der Gesetzgeber einerseits eine s o r g f ä l t i g e Bilanz vorschreibt, die in j e d e m Jahre zu erfolgen hat, anderseits aber, aus gewiß anzuerkennender Rücksicht auf die praktischen Verhältnisse, gestattet, eine genaue Inventur nur alle zwei Jahre zu machen. „Wer jedoch diese

49) R. Stern, Buchhaltungslexikon II, a. a. O.: „Inventur, zweijährige“.
50) A. Calmes, Der Fabrikbetrieb. Leipzig 1922, S. 190.
51) Busse, a. a. O., S. 20, 21.
52) Schreier, a. a. O., S. 8.
53) Auch durch die Lagerbuchhaltung erhält man keine sicheren Ergebnisse. Vgl. den Abschnitt über die buchmäßige Inventur. Schreier überschätzt die Lagerbuchhaltung.
54) Gerstner, Bilanzanalyse, a. a. O., S. 27 f.

Dinge . . . vom Standpunkt einer sorgfältigen Geschäftsführung aus betrachtet, wird sich darüber klar sein, daß es unmöglich ist, ohne eine genaue Inventur eine g e n a u e Bilanz zu machen. Denn gerade die Inventur des Warenlagers bildet einen wesentlichen Bestandteil der kaufmännischen Vermögens- und Erfolgsermittlung."

Interessant ist hierbei auch das Hervorheben der großen Bedeutung der Inventur.

Gerstner meint dann, der Absatz 3 des § 39 HGB. müßte entsprechend geändert werden, „um so mehr, als die Inventuraufnahme nur eine Frage kaufmännischer Organisation ist, die heute keinerlei Schwierigkeiten mehr bereitet."

Beigel[55]) nennt zweijähriges Inventar bei einjähriger Bilanz einen Zwiespalt.

Jacobi[56]) bezeichnet (schon 1911) die zweijährige Inventur als eine „Rückständigkeit". Der § 39, 3 HGB. bedeute eine bedenkliche Unsicherheit für die Bilanzziehung und Rechtsprechung. Eine Bilanz mit schätzungsweiser Einstellung des Warenbestandes sei nicht ernst zu nehmen. Er führt dann ein Urteil des Reichsgerichtes in Strafsachen vom 2. 11. 1900 an: Die Aufnahme des Inventars des Warenlagers ist wesentliche Grundlage und Vorbedingung für die Bilanzziehung. — Einem Vermögensverzeichnis, das sich mit einer mehr oder weniger willkürlichen Schätzung von Bestand und Wert des Warenlagers begnügt, muß jede Bedeutung für die Bilanz abgesprochen werden (und damit der darauf gegründeten Bilanz selbst). — Vergleiche auch das Reichsgerichtsurteil vom 16. September 1888 (angeführt Ziff. 133, S. 20 dieser Arbeit).

Der Kaufmann mit zweijähriger Inventur ist strafbar, wenn das Gericht feststellt, daß er sehr wohl j e d e s Jahr hätte Inventur machen können (KO. § 240, 4).

Auf dem 5. Verbandstag des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren (1909)[57]) wurde folgende Entschließung gefaßt:

> „Die Bestimmung des Gesetzes, wonach alle zwei Jahre unter gewissen Voraussetzungen das Warenlager aufgenommen werden kann, alle Jahre dagegen die Bianz aufgestellt werden soll, ist unausführbar, da eine zuverlässige Bilanzaufstellung ohne Festsetzung des Wertes des Warenlagers unmöglich ist."

Auf dem 2. Verbandstag (1906) war bereits eine ähnlich lautende Entschließung gefaßt worden.

---

55) R. Beigel, Ist die Führung eines Lagerbuchs für den Kaufmann geboten? In ZfHWuHP., 4. Jg. 1911/12, Heft 1, S. 28 ff.

56) O. Jacobi, Jährliche Bilanz und zweijährige Inventur. In ZfHWuHP., 4. Jg. 1911/12, Heft 5, S. 154 f.

57) Vgl. Anm. 56 dieser Arbeit.

Eine der zweijährigen Inventur zustimmende Ansicht habe ich kaum gefunden. Jedem ordentlichen Kaufmann liegt daran, genau zu wissen, wie er von Jahr zu Jahr gearbeitet hat. Zwar kann durch die Bewertung manches verdeckt werden, aber bei gleichbleibenden Bilanzierungsgrundsätzen für jedes Jahr gleichen sich solche Fehler ungefähr aus. Deshalb sollte man jedes Jahr ein genaues Inventar aufstellen und konsequent handeln, nicht erst alle zwei Jahre die Fehler ausgleichen.

Auch vom Steuerrecht wird die zweijährige Inventur abgelehnt. Nach § 161 RAO. sind auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen (s. S. 16 d. A.). Wer nach § 161 RAO. Bücher zu führen hat — und dies trifft auf die meisten Gewerbetreibenden zu! —, kann den Finanzbehörden gegenüber sich nicht auf § 39 Abs. 3 HGB. berufen. Der § 161 RAO. ist eine Sondervorschrift, die den allgemeinen Bestimmungen des HGB. vorgeht[58]). Damit ist die zweijährige Inventur praktisch ausgeschaltet; es wäre höchstens möglich, in besonders gelagerten Fällen die nach § 161 Abs. 2 RAO. mögliche Erleichterung der Vorschriften des Abs. 1 zu beantragen.

Eine ältere Entscheidung des Reichsfinanzhofs[59]) bestimmt folgendes:

> „Sind die zu einem Warenlager gehörigen Gegenstände nicht einzeln festgestellt und bewertet, sondern der Wert auf Grund der nicht zu beanstandenden Buchführung errechnet, so hat das Finanzgericht zu prüfen, ob die Berechnung nach den Verhältnissen des Geschäftes zu einem im wesentlichen zutreffenden Ergebnis führt; lediglich soweit es begründete Bedenken hat, darf es das Ergebnis der Berechnung durch Schätzung ergänzen oder eine andere Berechnung aufstellen."

Bei einem Verstoß gegen die Inventurverpflichtung darf auch nach einer anderen Entscheidung (VI A 1996/32 v. 1. 2. 33, a. a. O., s. Anm. 19) nur der Warenbestand geschätzt werden, nicht aber gleich der Gewinn, sofern die Buchführung im übrigen ordnungsmäßig ist.

Ich habe nur einen einzigen praktischen Fall kennengelernt, in dem die Inventur alle zwei Jahre vorgenommen wurde. Es handelte sich um ein umfangreiches Einzelhandelsgeschäft für Rundfunkempfänger und Einzelteile zu Empfangsanlagen. Nur die Empfänger, die ja im Verhältnis einen größeren Wert besitzen und auch weniger zahlreich sind, wurden jedes Jahr aufgenommen. Das sehr reichhaltige Einzelteillager (geringe Mengen und geringe Werte im einzelnen) war dagegen nur jedes zweite Jahr genau aufgenommen und in den dazwischenliegenden Jahren mit seinem Gesamtwert ge-

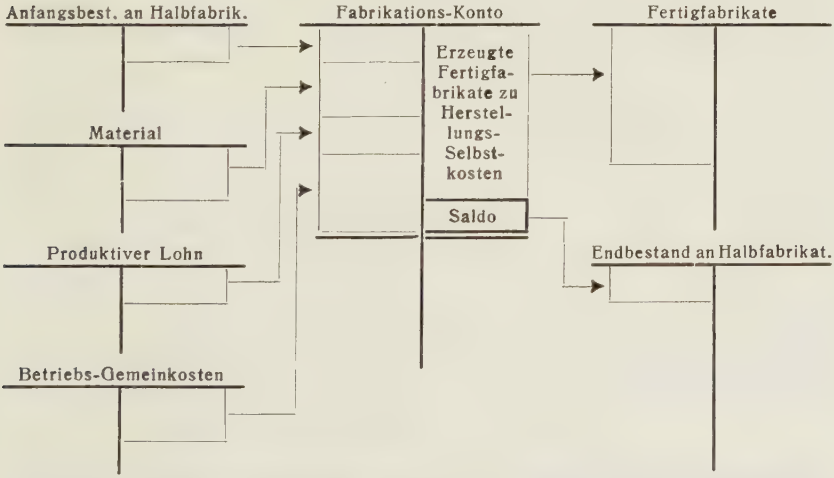
[58]) Ausdrücklich festgestellt in der „Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1935", RStBl., 26. Jg. 1936, Heft 31, S. 629 ff. (auf S. 630).

[59]) VI A 364/27 v. 6. 9. 27. StuW. 1927, R.-Spalte 581 f., Urteil Nr. 433.

schätzt worden. Auf Grund der neuen Auslegung des § 161 RAO. in den Richtlinien (s. o.) ist dies in Zukunft ohne Genehmigung nicht mehr möglich.

223. Die Inventur der Fabrikationsbestände.

Bei der Inventur der Halbfabrikate liegt der Fall etwas anders. Da es sich lediglich um die Erfassung bereits angefallener, in den Büchern aufgezeichneter Kosten von bestimmter Höhe handelt[60]), ist gegen eine buchmäßige Aufstellung der Halbfabrikate nichts einzuwenden. Fraglich ist jedoch, ob eine gesammelte Uebernahme der einzelnen Halbfabrikate aus der Betriebsbuchhaltung gesetzlich zulässig ist. Für die Monatsbilanz ist diese Frage zu bejahen; bei der Jahresinventur jedoch (wie überhaupt jeder gesetzlich vorgeschriebenen Inventur) sollen „die Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen, dabei der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände anzugeben" sein (§ 39 HGB.). Also soll doch wohl im Inventar der Wert der einzelnen Halbfabrikate gleicher Art und gleicher Bearbeitungsstufe einzeln angegeben werden. Damit entfällt aber auch die Zulässigkeit der Uebernahme des Gesamtwertes aus der Betriebsbuchhaltung. — Am Bilanzstichtage wäre der Saldo des Fabrikationskontos gleich dem Wert der Halbfabrikate (vorausgesetzt, daß keine Buchungsrückstände vorhanden sind!).



Da aber dieses Verfahren[61]) bei gesetzlich vorgeschriebenen Bilanzen nicht anwendbar ist, muß man auch bei den Halbfabrikaten auf die einzelnen Gegenstände zurückgehen.

[60]) Vgl. den Abschnitt über die Bewertung, Ziff. 25 dieser Arbeit.
[61]) Calmes, a. a. O., S. 187, nennt es „Buchhaltung mit periodischer Gesamtkalkulation der Selbstkosten ohne Inventur".

Zudem liegt bei dem angegebenen Verfahren eine Schwierigkeit in der richtigen Verteilung der Gemeinkosten auf die Halb- und Fertigfabrikate. Die erzeugten Fertigfabrikate werden mit dem Gemeinkostenzuschlag dem Fabrikationskonto gutgeschrieben. Da aber dieser Zuschlag den tatsächlich zu verrechnenden Gemeinkosten, die dem Fabrikationskonto belastet werden, nur selten vollkommen entspricht, steckt im Saldo des Fabrikationskontos (s. Abb. auf S. 35!) noch eine Differenz zwischen verrechneten und tatsächlich angefallenen Gemeinkosten. Die Höhe dieser Differenz kann man schwer ermitteln, weil der Endbestand an Halbfabrikaten nicht bekannt ist, vielmehr erst buchmäßig errechnet werden soll.

Lediglich in einem bestimmten Falle kann man die Halbfabrikate aus der Betriebsbuchhaltung entnehmen: bei Massenfabrikaton mit genauer laufender Aufzeichnung der Bestände in den verschiedenen Arbeitsgängen. Hier ist die Grenze zur buchmäßigen Inventur bereits verwischt (vgl. den Abschnitt über buchmäßige Inventur der Fabrikationsbestände, Ziff. 2433).

Selbstverständlich entstehen auch bei der Bearbeitung Materialverluste. Sazenhofen[62]) gibt an, daß die Verluste beim Bearbeiten je nach Material und Bearbeitungsvorgang zwischen 5—50% schwanken. Diese Verluste werden aber bereits kostenmäßig durch die Betriebsbuchhaltung erfaßt. Das Fabrikationskonto wird für das gesamte in die Fertigung eingegangene Material belastet. Ergibt sich eine Verwertungsmöglichkeit für den Abfall, so wird der Erlös eben dem Fabrikationskonto gutgeschrieben. Auf jeden Fall sind sämtliche Bearbeitungsverluste bereits berücksichtigt.

Diebstahl wird in der Fabrikation im allgemeinen seltener als im Lager vorkommen; es kommt auf die Eigenart des Materials und der Herstellung an. Der Diebstahl wird sehr erschwert, wenn die für jedes Fabrikat gebrauchten Einzelteile oder Materialien nach Menge oder Gewicht genau feststehen. Ueber die Bearbeitung und die Ablieferung jedes einzelnen Auftrags erfolgt die Kontrolle durch das Büro, so daß kein Auftrag in der Fabrikation „verlorengehen" kann. Sind aber wirklich Diebstähle möglich, dann ist der Wert des entwendeten Materials gleichfalls bereits durch die Betriebsbuchhaltung erfaßt. Differenzen können in keinem Fall entstehen.

23. Der Inventurzeitpunkt.

Die Inventur soll die Bestände an einem bestimmten Stichtage feststellen. Es wird vom Gesetzgeber nicht gefordert, daß die Inventur an dem Stichtage erledigt werde. Aufnahmetag und Stichtag[63]) werden oft zeitlich auseinanderfallen.

[62]) Sazenhofen, a. a. O., Abschnitt XV.
[63]) Grull nennt den Stichtag den „Bezugstag".

Der Inventurstichtag richtet sich nach dem Zweck der Inventur. Bei der Eröffnungsinventur ist dies also der Tag, an dem das Handelsgewerbe begonnen wird, bzw. der Minderkaufmann durch die Eintragung ins Handelsregister zum Vollkaufmann wird.

Bei der Jahresinventur („Abschlußinventur") ist der Inventurstichtag gleich dem Bilanzstichtag. Bei der Auswahl des Bilanzstichtages wird gewöhnlich Rücksicht auf die Inventur genommen[64]). Man verlegt den Abschluß in die geschäftsstille Zeit, die Vorräte sind dann nicht so umfangreich wie in der Saison, einige Warensorten sind zu dieser Zeit vielleicht sogar ganz ausgegangen, so daß die Aufnahme erheblich leichter ist als sonst. Will man den in der Saison erzielten Gewinn feststellen, so legt man den Abschluß in die Zeit kurz nach dem Saison-Ende. Dann ist auch der Wert der nicht verkauften Gegenstände besser zu übersehen.

Berliner[65]) und le Coutre[66]) fordern, daß der Abschluß gerade in die Zeit des größten Lagers, der größten Anspannung der verfügbaren Kapitalkräfte zu legen sei, „vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus". Der Unternehmer solle die Bilanz nicht gerade in der günstigsten Situation ziehen, sondern in der Zeit der schlechtesten Liquidität. Er müsse wissen, wie sich bei Höchstanspannung sein Vermögen und seine finanzielle Situation gestalte.

Beide gehen von dem Gedanken aus, daß nach der Saison die Bilanz eine besonders hohe Liquidität ausweist. Die Vorräte sind zum größten Teil verkauft, die Geldbestände und Guthaben dagegen stark angewachsen.

Eine körperliche Inventur wird in der geschäftsbelebten Zeit kaum möglich sein. Es sind ja nicht nur die Lagerbestände höher als sonst, auch der Umsatz ist größer und schneller, das Personal hat alle Hände voll zu tun.

Verwendet man eine Lagerbuchhaltung zur Inventuraufnahme, so kann aus denselben Gründen der Abschluß nur unter Verzögerung geschehen.

le Coutre meint, dem Einwand, erst nach Verlauf der Saison ließe sich der Erfolg zutreffend feststellen, sei mehr Gewicht beizumessen als den organisatorischen Schwierigkeiten. Falls nicht anders möglich, solle man Zwischenbilanzen aufstellen und in den veröffentlichten Bilanzen außerdem noch die Zahlen für den Höhepunkt der Saison beifügen.

---

64) Falls man nicht aus Gründen der Vereinfachung den Abschluß auf das Ende des Kalenderjahres verlegt (31. Dezember). Geschäftsstille Zeit und Schluß des Kalenderjahres können natürlich zusammenfallen.

65) M. Berliner, Der Rhythmus in der Unternehmung und die Jahresbilanz. Ztschr. f. HWuHP., 17. Jg. 1924/25, Heft 4. — Besprechung v. Bagliano i. d. Betriebsw. Rundschau, 2. Jg., 1925, Heft 2, S. 37 ff.

66) Le Coutre, Der Bilanzstichtag. ZfB., 2. Jg. 1925, S. 43 ff.

le Coutre ist der Ansicht, „Der Wirtschaftsführer muß die Verhältnisse einer Unternehmung bei normaler und höchster Anspannung kennen". Das ist gewiß richtig, bedeutet aber nicht, daß man die Bilanz ausgerechnet zur Zeit der stärksten Beschäftigung ziehen soll. Es bedeutet vielmehr, daß der Unternehmer sein Warenlager das ganze Jahr über beobachten soll. (Inwieweit dies möglich ist, werden wir später sehen.)

Lediglich der Außenstehende kann zu falschen Schlüssen verleitet werden, die er aber bei einiger Aufmerksamkeit und Kenntnis des Geschäftszweiges, die bei jeder eingehenden Bilanzanalyse erforderlich ist, vermeiden kann. Die Vorteile der Inventur bei kleinstem Lagerbestand sind so groß, daß man unbedingt zu dieser Zeit die Aufnahme vornehmen wird und in der Praxis auch geschlossen vornimmt. Die Aufnahme und Bewertung ist viel einfacher, die Fehlermöglichkeit geringer, die Kontrolle bequemer, die Kosten überhaupt geringer. In der Zeit der größten Anspannung ist die ganze Kraft des Betriebes auf seine ureigentliche Funktion, den Vertrieb oder die Fertigung, zu legen. Außergewöhnliche Verwaltungsarbeiten können zu dieser Zeit kaum erledigt werden.

Ein weiteres Moment bei der Auswahl des Bilanzstichtages ist in dem Abschnitt über die Organisation der körperlichen Inventur besprochen, weil es nur für diese in Frage kommt.

Der Gesetzgeber läßt bei der Wahl des Bilanz- (und Inventur-) stichtages freie Hand. Er bestimmt lediglich, daß Inventur und Bilanzziehung spätestens 12 Monate nach der vorhergegangenen Inventur und Bilanz stattfinden sollen, legt also einen zeitlichen Höchstabstand zwischen den einzelnen Inventuren (und Bilanzen) fest. Ausnahmsweise kann der Höchstabstand für die Wareninventur zwei Jahre betragen. „Mit der ersten Inventur ist der Zeitpunkt für jede weitere Inventur seiner äußersten Entfernung nach ein für allemal festgelegt[67])."

Bei allen übrigen Inventuranlässen steht der Stichtag durch den Anlaß selbst mehr oder weniger genau von vornherein fest. (Bei Liquidation und Konkurs der Tag der Eröffnung des Verfahrens[68]). Es genügt aber nicht, nur den Stichtag zu bestimmen, man wird auch eine Stichzeit bestimmen müssen, falls der Betrieb während der Inventur weiterläuft. Meist wird hierfür der Geschäftsschluß bzw. Betriebsschluß des Stichtages gewählt, so daß die Inventur also sämtliche Veränderungen, die der Stichtag mit sich bringt, mit umfaßt. Große Industriebetriebe wählen manchmal aber eine andere Tageszeit, z. B. 12 Uhr mittags. Zu dieser Stichzeit werden überall im ganzen Betrieb die gerade vorhandenen Bestände aufgenommen,

[67]) Grull, a. a. O., S. 11.
[68]) Grull, a. a. O., S. 5 f.

im Lager und in der Fertigung. Man kann die Mittagspause also zum Teil zur Aufnahme benutzen. Bei buchmäßiger Inventur nimmt man zweckmäßigerweise sämtliche Veränderungen des Stichtages mit in die Inventur, weil die Feststellung einer anderen Stichzeit anhand der Belege kaum möglich und auch nicht nötig ist.

24. Die Inventur-Aufnahmeverfahren.

241. Allgemeines.

2411. Grundsätze für die Auswahl des Verfahrens.

Die Inventuraufnahme kann nach verschiedenen Verfahren geschehen. Ein bestimmtes Verfahren wird weder vom Handels- noch vom Steuerrecht gefordert. Die Auswahl des Verfahrens hat sich zu richten:

1. nach dem Zweck der Inventur,
2. nach den Betriebsverhältnissen.

Vor allem ist zu unterscheiden zwischen gesetzlich vorgeschriebenen (Ziffer 13 d. A.) und gesetzlich nicht vorgeschriebenen (Ziffer 14 d. A.) Inventuren. Bei den gesetzlich vorgeschriebenen Inventuren ist besonders sorgfältig vorzugehen, und die gesetzlichen Bestimmungen sind zu beachten. Nicht zulässige Verfahren müssen von vornherein ausscheiden.

Eine Inventur, die nur zur Kontrolle der Einhaltung eines Mindestbestandes dient (bei Verpfändung der Vorräte, vgl. Ziff. 14 d. A.), kann summarisch vorgenommen werden. Es kommt nur auf den ungefähren Gesamtwert des Lagers an, also sind Abrundungen, Kollektivaufnahme, abgekürztes Bewertungsverfahren anwendbar.

Bei Inventuren, die bewußt mehrere Zwecke verfolgen, ist das Verfahren zu wählen, das dem Hauptzweck am besten gerecht wird.

Die Berücksichtigung der Betriebsverhältnisse ist ein sehr wichtiger Punkt. Unterschiede bestehen zunächst einmal zwischen dem reinen Handelsbetrieb und dem Industriebetrieb. Im Handelsbetrieb ist die Inventur wesentlich leichter als im Industriebetrieb gleichen Umfanges und gleichen Geschäftszweiges; der Handelsbetrieb besitzt lediglich ein Lager für Fertigwaren, während der Industriebetrieb außerdem Rohmateriallager und Fabrikate verschiedener Produktionsstufen umfaßt.

Bei den Handelsbetrieben ist wiederum zu unterscheiden zwischen Groß- und Einzelhandel. Die Zusammensetzung des Lagers spielt hier eine Rolle: im allgemeinen enthält das Lager des Großhändlers nur wenige Arten von Waren, aber große Mengen von jeder einzelnen Art, während der Einzelhändler gewöhnlich sehr

viele Warensorten in jeweils nur geringen einzelnen Mengen auf Lager hält.

In der Industrie ist zu unterscheiden nach der Fabrikationsweise: handelt es sich um Massen-, Serien- oder Einzelfabrikation, setzt sich die Fertigung aus vielen oder wenigen Bearbeitungsstufen zusammen? Im allgemeinen muß man bei Massenfabrikation mit wenigen Fabrikaten, aber großen Mengen im einzelnen rechnen, bei Einzel- und auch Serienfabrikation dagegen mit vielen Fabrikaten und geringeren Einzelmengen.

Ferner ist die Fabrikationsdauer von Bedeutung; bei großen Bauten beträgt sie oft mehrere Jahre (Brückenbau, Werften z. B.), die Sektherstellung dauert 3—6 Jahre. Andererseits gibt es auch sehr kurzfristige Herstellungszeiten. Von Fabrikationsweise und Fabrikationsdauer hängt die Entscheidung ab, ob nach Aufträgen oder nach Fabrikaten bei der Aufnahme gegliedert werden soll.

Letzten Endes kommt in Handel und Industrie die Eigenart der aufzunehmenden Bestände bei der Inventur zum Ausdruck. Die Unterscheidung nach den Geschäftszweigen, die das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 17. 1. 1933[69]) vornimmt, ist deshalb etwas zu grob; innerhalb desselben Geschäftszweiges sind sehr starke Unterschiede durchaus möglich. Die Eigenart der aufzunehmenden Bestände zeigt sich vor allem in ihrer äußeren Erscheinung (also z. B. Größe, Gewicht, Handlichkeit), ihrer Zugehörigkeit zu bestimmten Gruppen, ihrer Neigung zu Gewichtsschwund, -zugang u. ä. Veränderungen, der Art einer etwaigen handelsüblichen Verpackung (Zusammenfassung nach Stück, Kilogramm, Meter u. ä.).

Sehr oft findet sich in den Betrieben eine Unterscheidung nach wertvollen und geringwertigen Beständen. Auf die genaue Erfassung der wertvollen Bestände wird immer großer Wert gelegt, die geringwertigen Arten treten dafür etwas zurück. In gleicher Weise wird zwischen Haupt- unmd Nebenartikeln unterschieden, wobei die Hauptartikel bevorzugt behandelt werden. Die Einteilung der Bestände in 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, 2. Halbfabrikate, 3. Fertigfabrikate, fertige Waren (bei Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Wirtschaftsgenossenschaften) ist nicht schwer durchzuführen, erfordert also keine besonderen Aufnahmeverfahren. — Grundsätzlich muß das Aufnahmeverfahren „wirtschaftlich" sein, d. h.: mit den geringsten Kosten ist möglichst rasch ein möglichst genaues und zutreffendes Verzeichnis der Bestände anzufertigen. Die Kostenfrage ist dabei sehr wichtig. Nach Möglichkeit sind nur die bereits vorhandenen Arbeitskräfte und Maschinen

[69]) VI A 1883—1885/31 v. 1. 2. 33, StuW., 12. Jg. 1933, Rsp. 1342 ff., Urt. Nr. 590, Bespr.-Sp. 1000/1001.

zu verwenden und Ueberstunden zu vermeiden. Das Lochkartenverfahren ist unwirtschaftlich, wenn es nur für Inventurzwecke benutzt wird (auch bei laufender Inventur!). Der Umfang des Betriebes wird hier eine gewisse Rolle spielen, ebenso der Umfang der Bestände. Die verfeinerten und teuren Verfahren sind besonders bei Großbetrieben mit stark gegliederten Beständen (also z. B. bei Einzelfabrikation) geeignet. Nach Möglichkeit sind mit der Inventur gleichzeitig noch andere Zwecke als die der Bestandsaufnahme zu verbinden. Dadurch wird die „Wirtschaftlichkeit" der Inventur erhöht (vgl. z. B. die Hinweise bei besonderen Aufgaben der Lagerbuchhaltung).

Die Auswahl des Aufnahmeverfahrens hängt demnach von mehreren Faktoren ab, vor allem von

Eigenart und Umfang des **Betriebes,**
Eigenart, Zusammensetzung und Umfang der aufzunehmenden Bestände,
Verfügbarem Personal, verfügbaren Maschinen, verfügbarer Zeit,
Höhe der Inventurkosten.

2412. Einteilung der Aufnahmeverfahren.

Grull[70]) teilt die Inventurverfahren ein in direkte und indirekte. Indirekt ist bei ihm jede Inventur, die nicht am Bezugstag durch Besichtigung und Wiegen, Messen oder Zählen stattfindet. Seine Einteilung läuft dabei im wesentlichen auf eine zeitliche Unterscheidung hinaus. Ich habe dagegen gegliedert in:

1. körperliche Inventur (Ziffer 242). Der Ausdruck findet sich in der Literatur an mehreren Stellen[71]). Ich habe darum diese Bezeichnung beibehalten.

Gemeint ist die Aufnahme am Objekt selbst;

2. buchmäßige Inventur (Ziffer 243). Hier erfolgt die Aufnahme an Hand von buchmäßigen oder ähnlichen Aufzeichnungen, die laufend die Warenbewegung im Lager bzw. in der Fabrikation festhalten. Das Objekt selbst wird zur Aufnahme nicht herangezogen;

3. Verbindung von buchmäßiger und körperlicher Inventur (Ziffer 244). Dieses Verfahren habe ich der Kürze halber als „verbundene Inventur" bezeichnet. „Doppelte Inventur" ist nicht richtig, weil jede Inventurart für sich doppelt vorgenommen werden kann, was übrigens praktisch nur selten vorkommt (entweder nur in kleinen Betrieben oder bei großen Werken, die eine besondere Kontrolle des Lagerpersonals und der Arbeiterschaft damit verbinden). — Man könnte auch den Ausdruck „gekoppelte Inventur" anwenden.

---

70) Grull, a. a. O., S. 28 ff.
71) So z. B. Meltzer, in der Betriebswirtschaftlichen Rundschau; Bernert in der Zeitschrift Org.-Betr.-Büro; die DStZ., Gerstner, Bilanzanalyse, a. a. O., S. 243; Boesel, Die Lochkarte im Fabrikbetrieb. Berlin o. J., S. 94 und 96.

242. Körperliche Inventur.

Die körperliche Inventur, besonders am Bezugstage selbst, ist die älteste Form der Inventur. Die buchmäßige und erst recht die verbundene Inventur sind erst in neuerer Zeit entstanden. Das HGB. kennt die buchmäßige Inventur-Aufnahme überhaupt nicht.

Die körperliche Inventur nimmt die Aufnahme am Inventur-Objekt selber vor. Es ist eine „persönliche Feststellung der vorhandenen Mengen", die keinen groben Täuschungen unterliegt, sofern die Aufnehmer sachkundig sind. Es wird nur das aufgenommen, was tatsächlich vorhanden ist. Darum stellt die körperliche Aufnahme ein genaueres Verfahren dar als die buchmäßige Inventur.

Nachteil ist der außerordentliche Zeitverlust bei größeren Beständen. In Industriebetrieben kann die gesamte Fertigung gehemmt und für einige Zeit stillgelegt werden. Dadurch können Aufträge verlorengehen.

Die Kosten der Aufnahme sind hoch, besonders in Industriebetrieben. Vor allem zählen dazu Löhne und Gehälter für Aufnahmepersonal, Kontrolleure und Leiter, soweit die Inventur nicht während der normalen Arbeitszeit und ohne besondere Hilfskräfte ausgeführt werden kann. (Berücksichtigen muß man allerdings, daß durch die Inventurarbeit die laufenden Arbeiten, auch die verwaltungsmäßigen, zurückgedrängt werden können.) Weitere Inventurkosten ergeben sich durch außergewöhnlichen Licht- und Wärmeverbrauch (Heizung), vor allem bei Betrieben, deren Aufnahme in den Wintermonaten liegt. Auch die Vorarbeiten (Vorbereitung der Aufnahme) verursachen Kosten, ebenso die bei der Aufnahme zu verwendenden Vordrucke, die eigens für diesen Zweck hergestellt werden. Sazenhofen (a. a. O.) gibt die Kosten der körperlichen Inventur mit 1% der gesamten Betriebskosten an, wobei er wohl die Gesamtkosten des Rechnungsjahres meint; es soll dies ein Erfahrungssatz sein, immerhin ist diese Relation mit Vorsicht aufzunehmen. Es ist nicht einzusehen, weshalb Inventurkosten und Gesamt-Betriebskosten in einem festen Verhältnis zueinander stehen sollen. Sazenhofen neigt übrigens etwas dazu, die buchmäßige Inventur auf Kosten der körperlichen möglichst günstig hinzustellen.

Fehlermöglichkeiten bestehen beim Messen, Wiegen und Zählen. Unklare Bezeichnung der Gegenstände kann zu Irrtümern bei der Bewertung führen.

2421. Inventurorganisation. Vorbereitung der Inventur[72]).

Die körperliche Inventur beansprucht eine besonders gute Vorbereitung. Jeder verlorene Tag bedeutet Produktionsausfall, der

[72]) R. Stern, Buchhaltungslexikon II, a. a. O., „Inventur"; Grull, a. a. O., S. 19/31; S. 46 ff. — Isaac, Handelshochschule I, S. 556 f.

Werk und Arbeiter schädigt. Je zweckmäßiger die Aufnahmearbeiten organisiert sind, desto größer ist die Richtigkeit der Aufnahmeergebnisse.

24211. Lagerorganisation.

Eine gute Lagerorganisation sollte für jeden Betrieb eine Selbstverständlichkeit sein. Jedenfalls ist sie zur Erleichterung gerade der körperlichen Inventur von größter Wichtigkeit, denn die Aufnahme soll rasch und doch zuverlässig vonstatten gehen und den Betrieb nicht behindern. Man muß also für eine übersichtliche, gute Anordnung der Bestände sorgen[73]).

Von großem Vorteil ist die „optische Lagerung". Ich habe sie in zwei Betrieben angetroffen, bei dem einen für Lebensmittel, bei dem andern für Garnpakete[74]). Sie besteht darin, daß die Einzelmengen von jeder einzelnen Ware in bestimmter Weise zusammengesetzt werden, so daß die Zählung und Feststellung der Gesamtmenge erleichtert wird. Es werden also Reihen oder Stapel von gleicher Breite, gleicher Höhe und gleicher Tiefe aus den Einzelmengen gebildet. Man braucht nur noch die Reihen oder Stapel zu zählen. Nicht vollzählige Reihen oder Stapel müssen ganz vorn, nach dem Aufnehmenden zu, sitzen, damit er sie leicht feststellen kann. Der Stapel darf daher nur von vorn angebrochen werden, die dahinterliegenden Reihen müssen stets voll aufgefüllt sein. Zur optischen Lagerung eignen sich besonders bereits verpackte Markenartikel (in Dosen, Büchsen, Paketen u. ä.), ferner Glas- und Porzellanwaren, Ziegelsteine, Kunststeine u. dgl.

Denselben Zweck wie die optische Lagerung verfolgt die Zusammenfassung kleiner Stückwaren zu bestimmten Einheiten[75]) (10, 100, 1000 Stck. oder gr.), besonders angewandt bei Kleinmaterial (Schrauben, Muttern, Splinte, Oesen usw.). Ein weiterer Vorteil ist die Handlichkeit dieser in Packungen zusammengefaßten Einheiten (rasche Ausgabe).

Jeder Artikel soll möglichst nur an einer Stelle lagern, damit die Aufnahme nicht verzettelt und die Zusammenstellung der Ergebnisse nicht erschwert wird. Nicht möglich ist dies vor allem dann, wenn aus betrieblichen Gründen die Lagerhaltung dezentralisiert werden muß.

Ferner gehört zur guten Lagerorganisation eine irgendwie geartete kurze Bezeichnung jedes Artikels, sei es nun durch eine Buchstaben- oder eine Ziffernfolge. Die Bezeichnung muß einheitlich für

---

73) „Die Inventuraufnahme" Ztschr. Organisation, 17. Jg. 1915, Heft 22, Seite 454; Schreier, a. a. O.; E. Th. Bickel, Rationalisierung des Lagerbetriebs durch planmäßige Anordnung und sorgfältige Stapelung der Vorräte u. sonst. Abstellgüter. In Ztschr. Org.-Betr.-Büro, 30. Jg. 1928, Heft 18, S. 433 ff.

74) Vgl. auch Schreier, Die Inventur, a. a. O., S. 19 ff.

75) Ausschuß für wirtschaftliche Betriebsführung (AWB.), Wien: Leitsätze für Lagerwesen und Inventur, Wien 1932, S. 4.

den ganzen Betrieb gelten und deutlich sein. Vorteilhaft ist dabei die Anwendung des Dewey-Systems, etwa in der Form, daß die erste Ziffer das Lager bezeichnet, die zweite die Lagerabteilung, die dritte den Lagerraum usw. Dies wäre also eine Klassifizierung nach dem Lagerort. Treten öfters Umlagerungen auf, so gliedert man besser nach der Zugehörigkeit des Artikels zu einer bestimmten Gruppe von Artikeln, zu einer bestimmten Betriebsabteilung. In Maschinenfabriken ist es üblich, die zu einer bestimmten Maschine gehörenden Einzelteile zusammenzufassen. Die in der Industrie gebräuchlichen „Symbole" (Ziffern und Buchstaben) der einzelnen Materialien und Teile kann man auch für die Zwecke des Lagers übernehmen. —

Das Dewey-System kann natürlich auch auf die Buchstaben übertragen werden, so daß jeder Buchstabe an bestimmter Stelle eine bestimmte Bedeutung hat. — Verwechslungen werden vermieden, wenn die Nummern mit der abgekürzten Bezeichnung des Gegenstandes verbunden werden[76]).

Es ist vorteilhaft, die Lagernummern (bzw. die Kennzeichnung mit Buchstaben) nach dem Dewey-System aufzubauen, denn so prägen sie sich besser ein als durchlaufende Ziffern oder Buchstaben.

Noch zur Lagerorganisation gehört die Ausstattung des Lagers mit Meßmaschinen (Drahtmeßmaschinen z. B.) sowie das Aufmalen von Maßstäben an den Lagergestellen oder Wänden[77]), ferner die Lagerung von Flüssigkeiten in Behältern mit selbsttätiger Anzeigevorrichtung oder Ableseskala (z. B. in Sektkellereien, chemischen Fabriken).

24212. **Verwertung von Lagerhütern und Abfall.**

Besonders in Industriebetrieben findet vor der Inventur eine durchgehende „Säuberung" des Betriebes statt. Im Laufe des Jahres sammeln sich überall im Betrieb Materialrückstände an, leicht beschädigte Gußstücke, bestelltes, aber dann nicht gebrauchtes Material, Erzeugnisse, die vom Abnehmer wieder wegen angeblicher Mängel zurückgesandt wurden, — kurzum, Material und Waren, mit denen man vorerst nichts besonderes anzufangen weiß. Vor der Inventur müssen solche Gegenstände gesichtet und vom Betrieb und vom Lager ausgesondert werden. Die berühmten Lagerhüter und Ladenhüter gehören auch dazu. Solche Materialien und Waren sind ein Ballast, der Lagerkosten verursacht und Kapital unnütz bindet, also Zinsen erfordert, ohne welche zu bringen. In manchen Betrieben werden solche Bestände von Jahr zu Jahr mitgeschleppt, bis sie dann vielleicht noch nicht einmal Schrottwert haben.

---

[76]) Leitsätze AWB., a. a. O., S. 5.
[77]) Schreier, Die Inventur, a. a. O., S. 19 ff.

Andere, besser organisierte Betriebe suchen solche Gegenstände sobald wie möglich abzustoßen. In der Konfektion sind die Inventurverkäufe üblich und wegen der Modeveränderungen auch einfach eine Notwendigkeit. In Industriebetrieben wird dagegen oft altes, unbrauchbar gewordenes Material noch aufbewahrt, obwohl es, gerade was die Metalle[78]) anbelangt, eingeschmolzen und z. B. zum Bau anderer Maschinen verwandt, an anderer Stelle wieder produktiv eingesetzt werden könnte.

24213. **Inventurplan.**

Zur Vorbereitung der Inventur gehört unbedingt die Aufstellung eines Inventurplanes, der sämtlichen an der Inventur beteiligten Stellen bekanntzugeben ist. Er hat sich zunächst mit dem Inventurtag zu befassen.

242131. **Inventurtag.**

Der Stichtag für die Inventur steht, wie in Ziffer 23 d. A. dargelegt, im allgemeinen fest. Bei der körperlichen Inventur kann noch ein weiteres Moment für die Wahl des Bilanzstichtages hinzukommen: die Rücksichtnahme auf Witterungseinflüsse[79]). Die Aufnahme von im Freien lagernden Vorräten ist im Winter sehr erschwert, denn Kälte und Schneedecke beeinflussen die Genauigkeit und Sorgfalt bei der Aufnahme. Die Tage sind im Winter kürzer, die Beleuchtungskosten deshalb höher, und es entstehen Heizungskosten, so daß die Inventurkosten im Winter höher sind als im Sommer (sofern die Inventur nicht während der normalen Arbeitszeit stattfindet).

Die Inventur braucht nicht am Stichtag (= Tag, für den die Inventur Gültigkeit hat) aufgenommen zu werden. Der Aufnahmetag (= Tag, an dem die Aufnahme erfolgt) kann ein ganz anderer sein. Er kann vor oder auch nach dem Stichtag liegen. In jedem Falle ist eine Berichtigung der Aufnahme um die Veränderungen in der Zeit zwischen Stichtag und Aufnahmetag erforderlich. Der Aufnahmetag soll deshalb möglichst nahe an den Stichtag herangerückt werden, damit die Berichtigungsposten nicht zu umfangreich werden bzw. ganz wegfallen können.

Im allgemeinen findet die Aufnahme vor dem Bezugstag (Stichtag) statt. Auf jeden Fall hat der Inventurplan den Aufnahmetag oder die Aufnahmetage genau zu bestimmen.

Der Aufnahmetag darf ein Sonntag sein. Die „Deutsche Steuerzeitung“[80]) schreibt hierzu folgendes:

---

78) Ausländische Rohstoffe (Devisenersparnis!).
79) Grull, a. a. O., S. 11 f.; Schreier, Die Inventur, a. a. O.
80) DStZ., Dezemberheft 1931, S. 485 f.

Inventurarbeiten. Zwischen Weihnachten und Neujahr finden häufig die Inventurarbeiten statt. Ueberstunden hierfür sind gemäß § 105c Gewerbeordnung und § 3 Arbeitszeitverordnung zulässig. (An 30 Tagen bis zu 10 Stunden; vorgeschriebene Verzeichnisse[81]) führen und auf Verlangen dem Gewerbeaufsichtsbeamten vorlegen.) Ausnahmsweise kann auch § 10 Arbeitszeit-VO. vorliegen (Ueberschreiten der zehn Stunden, pr. Minister für Handel und Gewerbe, 21. 6. 28). § 105c GewO. läßt einen Sonntag im Jahr zur Durchführung der Inventur zu. Ruht während der Inventurarbeiten der Betrieb, so hat mangels gegenteiliger Vereinbarungen (insbesondere Ausschaltung des § 615 BGB.) der Arbeitnehmer trotzdem Anspruch auf Lohn (RAG. v. 12. 10. 29, 200/29, Bensh. S. VII 137).

242132. Einstellung von Aushilfen.

Zur Einstellung von Aushilfen schreibt die DStZ. (a. a. O.):

„Aushilfeeinstellung: Für das Weihnachtsgeschäft und die Inventurarbeiten sind häufig Aushilfskräfte nötig. Mit diesen Aushilfskräften kann jede Kündigungsfrist vereinbart werden. Die Aushilfe darf aber nicht über 3 Monate hinausgehen. (RAG. v. 2. Juli 1930 G 1/30, Samlg. Vereinig. 1930, 554)[82]).

242133. Wahl des speziellen Verfahrens; Aufnahmevorschriften.

Mit der Wahl des Aufnahmetages zusammen wird man auch die Wahl des speziellen Aufnahmeverfahrens[83]) treffen, weil hier gewisse Beziehungen bestehen. Für die engere Wahl des Aufnahmeverfahrens gelten die gleichen Grundsätze, wie sie bereits unter Ziffer 2411 d. A. aufgestellt worden sind. Es sind also besonders die Betriebsverhältnisse zu berücksichtigen. Der Inventurplan hat möglichst genaue Angaben über die Art der Aufzeichnung und die Behandlung der Aufzeichnungen nach der Aufnahme zu enthalten. Unter Umständen ist die Reihenfolge der Aufnahme genau zu bezeichnen. Ueber die Trennung von eigenem und fremdem Eigentum (Ziffern 212, 213, 214 d. A.) ist nähere Anweisung zu geben.

242134. Verteilung der Inventurarbeiten.

Die Inventurarbeiten sind nach Möglichkeit zu verteilen. Hierüber muß der Inventurplan genaue Angaben enthalten.

1. Zeitliche Verteilung. Die Inventur ist eine Arbeit, die neben den normal vorkommenden Arbeiten erledigt werden muß. Wegen der sonst anfallenden Kosten muß man die Aufnahme zu anderer als der normalen Arbeitszeit vermeiden. Die Aufnahmearbeit

---

81) Besondere Erlaubnis für die Sonntags-Inventurarbeit braucht nicht eingeholt zu werden. Dagegen ist ein Verzeichnis sämtlicher mitmachenden Arbeiter und Angestellten mit Angabe der Arbeitszeit aufzustellen.

82) Soviel Zeit beansprucht die Inventur auch nicht.

83) Vgl. Ziff. 242 212 d. A. „Aufzeichnung der Aufnahmeergebnisse".

ist darum, wenn nötig, auf mehrere Tage zu verteilen. Anderseits sollen die Berichtigungsposten nicht zu umfangreich sein. Man muß also die Arbeiten zeitlich so einteilen, daß die Inventur kurz vor dem Bezugstag fertig wird. Für unvorhergesehene Zwischenfälle ist eine Zeitreserve einzurechnen[84]). Im Inventurplan sind Beginn, Dauer und Ende der Inventurarbeiten anzugeben.

2. Räumliche Verteilung. Es sind Inventurbezirke zu bilden, die sich am besten an die innere Organisation des Betriebes anlehnen. Man teilt also auf nach:

Werk, Fabrikationsabteilung,
Werkstatt,
Gruppe,
Arbeitsplatz.

Die Aufnahmen an den einzelnen Arbeitsplätzen werden zusammengefaßt zu den Gruppen, die Gruppen wieder nach Werkstätten und so fort bis zum Gesamtergebnis.

Die einzelnen Lager sind jedes für sich aufzunehmen; hier wird man eine Verteilung nach Lagerräumen vornehmen.

3. Verteilung auf das Personal. In manchen Betrieben ist es nicht ratsam, nur das eigene Personal zur Aufnahme heranzuziehen, besonders dann, wenn die Waren oder Materialien sehr wertvoll sind und bei der Aufnahme gleichzeitig eine Kontrolle stattfinden soll. In solchen Fällen zieht man betriebsfremde Revisoren hinzu und läßt unter ihrer Aufsicht die Aufnahme vornehmen (vgl. darüber den Abschnitt „Kontrolle der Aufnahme", Ziff. 2423 d. A.).

Bei den meisten Betrieben wirkt aber mehr oder weniger das gesamte Personal mit, in der Hauptsache die älteren erfahrenen Angestellten. Jedem Mitarbeiter an der Inventur ist ein bestimmtes Gebiet zuzuweisen, für dessen Aufnahme er veranwortlich ist. Man hält sich dabei an die räumliche Aufteilung der Inventurarbeiten und verteilt die einzelnen Inventurbezirke auf das Personal. Die Verteilung muß gerecht sein und die vom einzelnen aufzunehmenden Mengen berücksichtigen, damit keiner überlastet wird. Bei der Aufnahme darf keiner den andern behindern. Es darf nichts doppelt aufgenommen und nichts vergessen werden, nur weil die Bezirke nicht genau abgegrenzt sind.

Eine autoritäre Inventurleitung ist unbedingt notwendig. Unter Umständen gibt man die Leitung einem betriebsfremden Fachmann[85]). Der Fremde erhält damit aber Einblick in den

[84]) R. Weiß, Zur Technik des Inventurverfahrens, ZfO., 3. Jg. 1929, Heft 24, S. 651.
[85]) Grull, a. a. O., S. 21.

Betrieb. Vielleicht muß er sich erst einarbeiten, bevor er die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufnahme übernehmen kann.

Für den Inventurleiter muß ein Stellvertreter bestimmt werden. Größere Betriebe setzen eine Inventur-Kommission ein, bestehend aus Mitgliedern des Vorstandes und den einzelnen Abteilungs- (Betriebs-, Werkstätten-) Leitern.

Die Inventurleitung hat vor allem das regel- und planmäßige Fortschreiten der Inventurarbeiten zu überwachen. Dies kann sie mit Hilfe eines Terminkalenders erreichen. Bleibt eine Abteilung im Rückstand, so ist dies durch den Vergleich der laufenden Meldungen aus den Abteilungen mit dem Terminkalender sofort zu ersehen, und die Inventurleitung kann rechtzeitig eingreifen. — In allen Zweifelsfragen, die bei der Inventur auftreten können, hat die Leitung die endgültige Entscheidung.

Es sind ferner zu bestimmen:

Aufnahmeleiter,
Aufnehmer,
Kontrolleure.

Der einzelne Aufnahmeleiter leitet die Aufnahme in dem ihm zugewiesenen Inventurbezirk und überwacht sie. Geeignet hierfür sind Betriebsingenieure, Meister, Lagerverwalter.

Die einzelnen Aufnehmer müssen besondere Sachkenntnis besitzen. Ihre Aufzeichnungen müssen so klar und genau sein, daß später auch eine treffende Bewertung vorgenommen werden kann und Rückfragen unnötig sind. — Geeignet sind Einkäufer, Verkäufer, Lagerarbeiter; auch die Arbeiter selber (besonders bei Massenfertigung), weil sie mit den vorkommenden Materialen und Fabrikaten vertraut sind. — Gewöhnlich arbeiten je zwei Aufnehmer zusammen und kontrollieren sich dabei gegenseitig. Es kommen aber auch Aufnahmegruppen von bis zu 6 Mann einschließlich einem Leiter vor. Im allgemeinen dürfte das Arbeiten zu zweit vorzuziehen sein, eine größere Gruppe behindert sich selbst.

Die Kontrolleure sollen Stichproben in den ihnen zugewiesenen Bezirken vornehmen. Bei falschen Aufnahmen haben sie Neuaufnahmen zu veranlassen, in Zweifelsfällen den Aufnehmern Rat zu erteilen. Durch das Bewußtsein, unter ständiger Kontrolle zu stehen, sollen die Aufnehmer zu sorgfältigem Arbeiten veranlaßt werden. — Kontrolleure können Betriebsfremde (Revisoren, Bilanzprüfer) oder Betriebsangehörige (z. B. Kalkulatoren im Industriebetrieb) sein. Grull[86]) schlägt vor, möglichst die Angestellten zu nehmen, die später die Bewertung vorzunehmen haben: „Sie wissen am besten, welcher Angaben sie zum Auffinden der richtigen Preise bedürfen."

[86]) Grull, a. a. O., S. 23.

Alle an der Inventur Beteiligten sind rechtzeitig und schriftlich über ihre Einteilung zu den Inventurarbeiten (Ort, Zeit, Aufnahmeweise, verantwortlicher Leiter) zu benachrichtigen. Es empfiehlt sich, vor allem die Aufnehmer am Vortage der Inventur durch praktische Aufnahmebeispiele zu schulen.

Zu Kontrollzwecken hat der Inventurplan die Namen der einzelnen Mitarbeiter an der Inventur und deren Bezirke genau zu verzeichnen. Man muß später noch genau feststellen können, wer einen bestimmten Warenposten aufgenommen hat. (Am praktischsten ist es, die Aufnahmeformulare vom Aufnehmer abzeichnen zu lassen.)

Dadurch, daß die einzelnen Mitarbeiter für ihre Aufnahme verantwortlich sind, wird die Verantwortlichkeit der zur Aufstellung des Inventars verpflichteten Personen keineswegs aufgehoben.

24214. **Besondere Vorbereitungen.**

Umlenkung und Abdrosselung des Warenverkehrs. Diese Maßnahme ist nicht überall nötig. Der Inventuraufnahmetag wird den Kunden, Lieferanten und dem Spediteur bekanntgegeben, damit während der Inventurzeit möglichst wenige oder gar keine Warenbewegungen von außen her stattfinden (Lieferungen an den Betrieb, Rücksendungen der Kunden). Warenbestellungen kann man so aufgeben, daß die Lieferung nicht während der Inventur erfolgt.

Dadurch erscheint der Warenbestand noch niedriger als ohnehin in der für die Inventur gewählten geschäftsstillen Zeit.

Festsetzung von Inventurprämien. Um das Personal für die Aufnahmearbeiten zu interessieren, setzt man Prämien aus. Schreier[87]) unterscheidet zwischen Fleißprämien für rechtzeitige Fertigstellung der Inventur zu bestimmtem Termin und Fehlerprämien für die Entdeckung von Aufnahmefehlern.

Es wäre noch zu prüfen, ob durch solche „Fleiß"-Prämien nicht die Genauigkeit der Aufnahme leiden kann.

Einsatz einer Klärungsgruppe[88]). Ihre Aufgabe ist die Klärung von falsch oder unklar bezeichneten Materialien. Die Inventur-Aufnahme darf nicht durch Nachforschungen nach der richtigen Bezeichnung aufgehalten werden. Solche abseits liegenden Arbeiten sind (dies trifft auch auf die übrigen Vorgänge, z. B. die Arbeiten in Buchhaltung, Einkauf und Kalkulation zu) von einer besonderen Stelle mit besonderen Kräften zu erledigen. Die Klärungsgruppe setzt man dementsprechend aus Angestellten des Konstruk-

87) Schreier, Die Inventur, a. a. O., S. 22.

88) E. G. Burmeister, Die Jahresinventur einer Maschinenfabrik mit Hilfe des Lochkartenverfahrens, Hollerith-Nachrichten, Heft 46, Februar 1935.

tionsbüros, der Versuchsabteilung, Betriebsbuchhaltung und Lagerverwaltung zusammen. Gerade in größeren Industriebetrieben wird sie besonders nützlich sein (vgl. die Ausführungen über Ladenhüter und Abfall).

Die Klärungsgruppe soll nur auf Anfordern während der Inventur eingesetzt werden. Zweckmäßigerweise läßt man sie kurz vor der Inventur schon einen Rundgang durch den Betrieb unternehmen und die bestehenden Unklarheiten nach Möglichkeit bereits vorher beheben.

Entfernung von Attrappen aus Schaufenstern und Läden (beim Einzelhandel). Sie sollen nicht mit echter Ware verwechselt werden können.

Anweisungen an Filialen, Vertreter usw., wie die bei ihnen lagernden Bestände aufzunehmen sind (soweit sie zum Gesamtunternehmen gehören oder Eigentum der Unternehmung sind). Die Inventur der Niederlassungen wird bei größeren Vorräten unter leitender und kontrollierender Mitwirkung von Angestellten des Stammhauses durchgeführt. Zum mindesten werden die Angaben der Niederlassung in der Zentrale vermittels der Filialen-Abrechnung kontrolliert.

2422. Durchführung der Aufnahme.

24221. Aufnahme der Lagerbestände.

242211. Aufnahmetechnik.

Bei der Aufnahme des Rohmaterials und der Fertigfabrikate (oder: Fertigwaren) handelt es sich um Gegenstände, die in der Aufnahmezeit keinen Veränderungen der Form unterliegen. Die Aufnahmeschwierigkeiten sind deshalb nicht so groß wie bei den Beständen, die sich in der Fabrikation befinden.

Doch auch bei Rohmaterial und fertigen Waren finden Veränderungen statt, aber im Umfang der verschiedenen Bestände. Es ist nicht immer möglich, den Zu- und Abfluß der Waren während der Inventur zu unterbinden. Am besten gibt man die für den Inventurtag von der Fabrikation benötigten Rohstoffe bereits am Vortag aus und sperrt während der Inventur die Materialausgabe.

Um ein möglichst genaues Ergebnis zu erhalten, kann man die Aufnahme doppelt vornehmen lassen durch zwei vollkommen getrennt arbeitende Gruppen von Aufnehmern. Betriebsgröße, Personalmangel und Zeitmangel verhindern in den meisten Fällen die doppelte Aufnahme.

Aufgenommen wird nach ganz bestimmten Einheiten. Unbestimmte Angaben sind zwecklos, bei der Bewertung kann man nichts mit ihnen anfangen. In Frage kommen

Stückzahl, m, qm, cbm, l, kg usw.

Es handelt sich also darum, die Waren zu zählen, zu messen oder zu wiegen. Statt solcher exakten Feststellung kann auch Schätzung der Menge, des Gewichts usw. erfolgen, falls Zählung, Messung oder Wiegen zu schwierig sind (bei Kohlenhalden u. dgl.; vielleicht kann man auch den Rauminhalt berechnen und daraus das Gewicht ermitteln)[89]). Die Schätzung ist auch angebracht, wenn bei exakter Feststellung der Aufwand in keinem Verhältnis zum Ergebnis steht (z. B. beim Lager der Apotheke, das Tausende von Waren in kleinen und kleinsten Mengen enthält).

Bei manchen Waren ist die Art der Aufnahme eindeutig bestimmt, z. B. bei solchen, die nach Stückzahl gehandelt werden. Anderseits ist oft die Anwendung zweier oder aller drei Arten möglich, es ist dann die bequemste, schnellste und genaueste Art zu wählen. Schwere Stücke, wie Winkel-, Band- und Stabeisen, U- und T-Träger, wiegt man nicht, sondern mißt ihre Länge und ihren Querschnitt. Das Gewicht von einem Meter des betreffenden Querschnitts wird dann bei der Bewertung im Büro aus Tabellen entnommen, die die Hüttenwerke herausgeben.

Sind viele kleine Teile (Schrauben, Muttern, Nieten, Oesen u. dgl.) in großen Mengen vorhanden, so stellt man ihr Gesamtgewicht und das Gewicht von 100 Stück fest. Die Gesamtstückzahl ist gleich:

$$\frac{\text{Gesamtgewicht} \times 100}{\text{Gewicht von 100 Stck.}}$$

Am häufigsten wird das Wiegen angewandt, und zwar mit Vorliebe mit der Dezimalwaage. Beim Ausrechnen des Gewichts muß man aber vorsichtig sein. Bei der Inventur eines Großhandelsbetriebes, die zweimal (von verschiedenen Angestellten) durchgeführt wurde, waren die meisten Inventurdifferenzen auf falsche Ausrechnung des Gewichts zurückzuführen.

Ob das Verpackungsgewicht mitgewogen werden soll, ist ganz verschieden zu entscheiden. Im allgemeinen wird seine Berücksichtigung unbedeutend sein. Oft wird nach Bruttogewicht verkauft oder der Unterschied ist minimal.

Das Zählen und Messen ist im allgemeinen dem Wiegen vorzuziehen. Die Gegenstände können dann meistens in ihren Gefachen verbleiben und müssen nicht erst zur Waage gebracht und wieder zurücktransportiert werden. Auch die Kontrolle ist leichter, falls sie erst nach der Aufnahme und nicht zugleich stattfindet.

[89]) Schreier, Die Inventur, a. a. O., S. 19 ff.

Bei der Aufnahme kommt es wohl auf Genauigkeit an. Diese darf aber nicht übertrieben werden. Bei nicht besonders wertvollen Waren kann man hohe Gewichte und Maße mit Dezimalstellen ruhig nach unten abrunden und wenigstens die Dezimalen weglassen[90]). Dadurch entsteht ein Zeitgewinn bei der Aufnahme und bei der Bewertung. Die Addition und Multiplikation wird sehr erleichtert.

Eine Erleichterung der Aufnahme, Bewertung und Kontrolle bringt die sogen. Gruppenbildung[91]). Es handelt sich dabei um eine Zusammenfassung gleichartiger und gleichwertiger Waren, die in großer Anzahl vorhanden sind und bei Einzelaufnahme große Schwierigkeiten bereiten würden. Der Einzelpreis kann auch annähernd für alle gleich sein, man muß dann eben einen Durchschnittspreis wählen, der dem ungefähren Mengen- und Preisverhältnis entspricht. Es erfolgt dann eine sogenannte Kollektiv-Bewertung[92]).

Der Reichsfinanzhof steht in der Frage der Gruppenbildung auf folgendem Standpunkt[93]): „Eine Zusammenfassung von Waren in der Inventur ist dann nicht zu beanstanden, wenn es sich um gleichartige Waren handelt. Gleichartig sind die Waren dann, wenn sie in ihren Preisen nur wenig voneinander abweichen, so daß — auch unter Berücksichtigung der Art und Größe des Betriebes — der angesetzte Durchschnittspreis überschlägig nachprüfbar ist."

In einem früheren Urteil[94]) hatte sich der Reichsfinanzhof dahingehend entschieden, daß für die Zulässigkeit der Kollektivbewertung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgeblich seien.

Das ausführliche Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages[95]) befaßt sich auch mit der Gruppenbildung. Das Gutachten unterscheidet zwischen Groß- und Einzelhandel. Im Großhandel soll überwiegend die Zusammenfassung gleichartiger Waren bei der Aufnahme als üblich und zulässig angesehen werden, ebenso die Zusammenfassung schwer verkäuflicher und unverkäuflicher Waren (zurückgesetzte Waren, Partieposten, Reste) sowie kleiner Gegenstände. — Einstimmigkeit bestehe im Einzelhandel nur darüber, daß wertvollere Gegenstände auf jeden Fall einzeln aufgenommen und bewertet werden

---

90) Schreier, a. a. O., S. 19 ff.; O. Prätzel, Die rasche Inventur, ZfHWuHP., 7. Jg. 1914/15, Heft 10, S. 284.
90) s. S. 52.

91) E. Otto, Die Inventur im Fabrikbetriebe. Ztschr. „Org. Buchh. Betr.", 29. Jg. 1927, Heft 2, S. 21 ff. — Grull, a. a. O., S. 74.

92) Kollektiv-Bewertung ist auch möglich durch Zusammenfassen einzeln aufgenommener, im wesentlichen gleichartiger Waren bei der Bewertung, nicht schon bei der Aufnahme. (Zulässig: Wulff-Skrodzki-Herzler-Gebert, Komm. z. Eink.-St.-G. v. 1925, Bln. 1932, S. 195; üblich im Buchhandel.)

93) Urteil VI A 1756/32 v. 5. VII. 33, RStBl., 23. Jg. 1933, Heft 36, S. 763 ff.

94) Urteil VI A 118/28 v. 8. II. 28, RStBl., 18. Jg. 1928, Heft 25, S. 342 f.

95) VI A 1883—1885/31, v. 1. 2. 33, a. a. O. (vgl. Anm. 69 d. A.).

müssen. Nach dem Gutachten zu schließen, scheint im Einzelhandel mehr eine Schätzung (allerdings verbunden mit Gruppenbildung!) bei kleinen, geringwertigen Gegenständen und minderwertigen Artikeln üblich zu sein. Regelrechte Gruppenbildung kommt nach dem Gutachten vor allem im Buchhandel und bei Apotheken vor. Besonders bei Arzneispezialitäten (große Vielfältigkeit, aber nur geringe Nachfrage, daher im einzelnen immer nur 1—5 Stück u. ä. geringe Mengen) soll dies üblich sein, weil sonst die Aufnahme in der kurzen verfügbaren Zeit nicht möglich ist.

Oberster Grundsatz der Inventuraufnahme muß sein: möglichst genaue Angaben für die Bewertung liefern! Es ist deshalb nicht nur die Anzahl der Aufnahme-Einheiten für jeden Gegenstand (z. B. 12 Stück, 30 kg) genau anzugeben, sondern auch die Art des Gegenstandes genau zu bezeichnen. Allgemeine Angaben genügen nicht. Besonderer Wert ist auf Angabe von Unterscheidungsmerkmalen bei Waren gleicher Gattung zu legen[96]).

Die Angaben der Type, Lagernummer oder Fabriknummer vermögen die nähere Bezeichnung zu ersetzen, wenn sie zur Unterscheidung der einzelnen Waren ausreichen.

Fehlende Teile sind genau anzugeben. Falls Lagerhüter und verdorbene oder verrostete Gegenstände noch nicht vor der Aufnahme entfernt wurden, sind sie besonders anzugeben, am besten auf besonderem Vordruck aufzunehmen. Die Kennzeichnung der aufgenommenen Waren erfolgt zur Vermeidung von Doppelaufnahmen (besonders, wenn in zwei Schichten aufgenommen wird), zur Kontrolle, ob alles aufgenommen ist, und als Hilfsmittel bei Nachfragen der bewertenden Angestellten[97]). Dies kann in folgender Weise geschehen:

1. Durch Beilegen des Aufnahmezettels zur Ware,
2. durch Beilegen, Anhängen oder Ankleben eines Abschnitts des Aufnahmeformulars mit der Inventurnummer,
3. durch einfache Kennzeichnung mit Farbe oder Stempel.

Die Kennzeichen müssen bis zur Abnahme der Inventurbezirke durch den Inventurleiter an ihrem Platz verbleiben. Erst danach dürfen sie entfernt werden.

242212. **Aufzeichnung der Aufnahmeergebnisse**[98]).

Das Ergebnis der Aufnahme jedes einzelnen Postens ist besonders aufzuzeichnen. Dies geschieht auf Inventurformularen, die in sehr verschiedener Form auftreten. Ein solches Formular muß zumindest enthalten:

---

96) Grull, a. a. O., S. 74 f.
97) Grull, a. a. O., S. 69 f.
98) Grull, a. a. O., S. 56 ff.

Inventurdatum[99]),
laufende Nummer (Inventurnummer),
Gegenstand,
Lagerort, Lagernummer bzw. Katalognummer[100]),
Aufnahme-Einheit (Stück, m, kg),
Menge (Anzahl der Aufnahme-Einheiten).

Dazu können noch folgende Angaben gemacht werden:

Fabrikat,
Fabriknummer,
Stammnummer (bei Stammholz),
Abteilungsnummer,
Zustand,
bisherige Lagerzeit[101]),
Einzelpreis,
Gesamtpreis.

Erfolgt die Bewertung auf den Aufnahmevordrucken, so sind Spalten für Einzel- und Gesamtpreis vorzusehen und stark zu umrahmen, damit sie später bei der Zusammenstellung besonders auffallen. Die Spalte mit der Mengenangabe kann gleichfalls stark umrahmt werden, damit sie bei der Bewertung auffällt und nicht mit anderen Spalten verwechselt werden kann. Auf dem Vordruck ist noch Raum zu lassen für das Zeichen des Aufnehmers und des Kontrolleurs sowie für das Kontierungszeichen, das für die Buchhaltung bei der Bewertung eingesetzt wird.

Im einzelnen sind folgende Arten von Vordrucken üblich:

1. das Aufnahmebuch. Es ist die älteste Form der Aufnahmevordrucke. Das Festhalten der einzelnen Aufnahmeergebnisse geschieht durch Eintrag in ein gebundenes Buch. Man kann die einzelnen Posten untereinander eintragen und erhält damit sofort das Inventar, oder man richtet für jede Warensorte ein „Konto" ein, auf das man dann bei jeder Inventur den vorgefundenen Bestand an der betreffenden Warensorte einträgt. Solche Bücher sind damit für mehrere Inventuren, gewöhnlich 10, benutzbar.

Heute wird diese Form der Aufzeichnung nur noch selten benutzt und nur noch für einfache, in großen Mengen lagernde Materialien. Die Leitsätze des AWB.[102]) empfehlen Aufnahmehefte für kleine, gut geordnete Lager. Man kann dabei an kleine Läden denken. — Eine besondere Reinschrift ist nicht nötig;

[99]) Wenigstens die Jahreszahl, um unfreiwillige oder absichtliche Verwechselungen mit älteren ausgefüllten Inventurformularen unmöglich zu machen.

[100]) Des Gegenstandes, zum leichteren Auffinden bei Kontrolle oder Nachfragen.

[101]) Wichtig bei Waren, die durch lange Lagerung leiden (Chemikalien, Arzneimittel, Gummi) oder dabei wertvoller werden (Schaumwein, ausreifende Früchte, trocknendes Holz).

[102]) Die Leitsätze des AWB., a. a. O., S. 16.

2. die Aufnahmelisten[103]). Sie sind eine handlichere Form, die auch durch die Möglichkeit verschiedener Zusammenstellung besser als das Aufnahmebuch ist. Sie ermöglicht eine gleichzeitige Inventur in sämtlichen Betriebsabteilungen, weil man für jede Abteilung besondere Listen anfertigen kann. Ebenso kann man auch für jede Warengruppe eine Liste anlegen, so daß man jeweils das Gesamtergebnis einer Gruppe erhält.

Lager: 20 — Inventur 1934 — Bogen Nr. 1

Abtlg.: Bf. 4

Inventur-Nummer	Lager-Nummer	Aufnahme Einheit	Gegenstand	Menge	Wert Einzel	Wert Gesamt
1614	20052	Meter	Gewindewellen 3/8"	25		
1615	20053	„	„ 1/2"	6		
1616	20054	„	„ 3/4"	14		
1617	20055	„	„ 1"	3		

Aufgenommen am durch — Bewertet: — Gesamt Wert:

Kontrolliert am durch — Ausgerechnet: — Geprüft:

Die Bewertung geschieht am vorteilhaftesten auf den Listen selbst. Jede Liste wird dann für sich aufgerechnet und die Gesamtsumme aller Listen zu einer Aufstellung vereinigt, deren Gesamtsumme den Gesamtwert der Waren darstellt. Die einzelnen Listen bilden zusammengeheftet das Inventar, die Anordnung der Listen kann in beliebiger Weise geschehen.

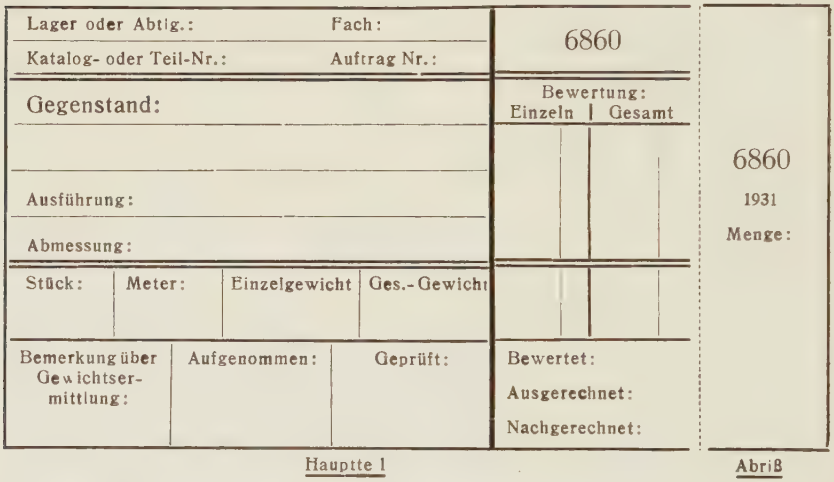
Die Inventurlisten können bereits vor Beginn der Inventuraufnahme bis auf die Mengenangabe ausgefüllt werden, so daß bei der Aufnahme selber weniger Schreibarbeit zu leisten ist. Bei festen Preisen kann man auch den Einzelpreis schon mit vordrucken. Gebräuchlich ist dies ebenso in Einheitspreisgeschäften, die nach dem (gleichbleibenden) Verkaufspreis aufnehmen.

Nach der Aufnahme sind die Inventurlisten abzuriegeln, so daß nichts mehr hinzugesetzt werden kann. — Durchschriften der Listen werden für die Lagerverwaltung oder (bei Niederlassungen) für das Stammhaus hergestellt;

103) Die Leitsätze des AWB., a. a. O., S. 16.

3. die Zettel- oder Kartenform[104]), die handlichste Form. Auf jedem Zettel wird immer nur eine einzige Warensorte verzeichnet. Dadurch kann man die einzelnen Posten in beliebiger Reihenfolge oder nach bestimmten Gesichtspunkten zusammenstellen[105]). Meistens werden die Zettel nach der Aufnahme in Listen übertragen und dort bewertet. Die Zusammenstellung erfolgt dann wie bei den Aufnahmelisten. Oder man stellt die einzelnen Zettel sofort zum Inventar zusammen und nimmt gleichzeitig die Bewertung vor.

Der abgebildete Inventuraufnahmezettel[106]) besteht aus einem Hauptteil und einem Abriß, der durch Perforation an der Verbindungslinie mit dem Hauptteil leicht abgetrennt werden kann. Der Hauptteil verbleibt bis zur Abnahme der Inventur im Block; der Abriß wird an der aufgenommenen Ware befestigt und dient der Nachkontrolle sowie den Nachweis, was bzw. ob alles aufgenommen wurde.



Auch bei den Inventurzetteln können bereits sämtliche Angaben bis auf die Menge vorgedruckt werden. Die A. E. G. versieht ihre Inventurformulare außer diesen Angaben auch noch mit einer Abbildung des betreffenden Gegenstandes, damit Verwechselungen weniger leicht eintreten.

Die Zettel können noch freien Raum enthalten für Profilzeichnungen oder Angabe der Höhe, Tiefe und Breite ungleich geschichteter Stapel, deren Inhalt oder Stückzahl man bei ungeübtem Auf-

[104]) H. Baumeister, Inventuraufnahme und Bewertung in einer Druckpressenfabrik. ZfO., 7. Jg. 1933, Heft 11/12, S. 430. — Die Inventuraufnahme, Zeitschr. „Organisation", a. a. O.

[105]) Zusammengehörige Teile, die sich an verschiedenen Stellen befinden, kann man (auf einem Zettel) vereinigen, was bei der Listenform unmöglich ist.

[106]) Aus: H. Baumeister, ZfO., a. a. O.

nahmepersonal erst von dem bewertenden Angestellten ausrechnen lassen möchte.

Bei Verwendung von Aufnahmezetteln besteht die Gefahr, daß einzelne Zettel verloren gehen oder beseitigt werden. Darum ist eine Kontrolle notwendig. Die einzelnen Zettel oder Karten sind mit fortlaufenden Nummern zu versehen. Eine Zusammenfassung der Zettel in Blocks oder mit einer plombierten Schnur ist nicht überall notwendig. Die Aufnahmeformulare werden von einigen Firmen nur gegen Quittung an das Aufnahmepersonal abgegeben, wobei die Nummern des ersten und letzten Aufnahmezettels vermerkt werden. Bei der Rückgabe nach der Inventur wird nachkontrolliert, ob sämtliche ausgegebenen Zettel wieder zurückgelangt sind. Dem Personal wird dabei streng verboten, Aufnahmeformulare zu vernichten, auch wenn sie beschädigt oder verschrieben sind.

Bei der Zusammenstellung der Zettel überträgt man die Zettelnummer mit in die Aufstellung zum Erleichtern von Nachfragen und Kontrollen;

4. Kombination von Liste und Zettel (bzw. Karte).

Grull[107]) beschreibt diese Form folgendermaßen: „... Listen, die aus Doppelblättern bestehen, von denen das eine den gewöhnlichen Vordruck trägt, während das andere längs der einzelnen Zeilen perforiert ist und lediglich die Aufnahmenummer aufgedruckt erhält. Dieses zweite Blatt besteht aus einem leichten Karton. Mit Hilfe von Blaupapier wird auf dieses zweite Blatt sowohl der Text der Aufnahme als auch das Ergebnis der Bewertung übertragen. Dann werden die Blätter mit Hilfe der perforierten Randleiste aus dem Heft losgetrennt und ihrerseits wieder nach den Querlinien zerteilt. Die einzelnen Karten lassen sich leicht in der gewünschten Weise ordnen und mit der Rechenmaschine addieren...".

Sehr praktisch ist dies nicht, man muß sich bei den heraustrennbaren Streifen auf eine sehr geringe Breite beschränken. Die einzelnen Streifen sind nicht leicht zu übersehen und anzuordnen;

5. Inventurkartei. Auf Inventurformularen in Zettel- oder Listenform werden die einzelnen Waren aufgenommen und die Aufnahmeergebnisse von den Inventurformularen in eine „Inventurkartei" übertragen. Diese enthält für jede Warensorte eine Inventurkarte, die den vorgefundenen Bestand aufnimmt und die für mehrere Jahre bzw. mehrere Inventuren ausreicht. Ausführlicher ist die Inventurkartei bei dem Abschnitt „Voraufnahme" (Ziff. 242 213 d. A.) beschrieben, weil man sie dort besonders gut verwenden kann.

Das Aufnahmebuch, das man für mehrere Jahre verwenden kann, besitzt in dieser Hinsicht Aehnlichkeit mit der Inventurkartei;

107) Grull, a. a. O., S. 59.

6. Inventur-Lochkarten[108]). Bei diesem Verfahren wird vor allem eine Verbesserung der Arbeiten nach der Aufnahme angestrebt. Das Sortieren der Aufnahmezettel, das Niederschreiben in das Inventar und das Addieren der einzelnen Posten soll maschinell erledigt werden, ebenso die Kontrolle der Uebertäge und der einzelnen Posten. Dadurch wird sehr viel Zeit gespart und zuverlässiger gearbeitet. Die maschinelle Erledigung von gleichartigen Schreib- und Rechenarbeiten einfacher Art, aber großen Gesamtumfanges entlastet die Arbeitskräfte und macht sie frei für Gedankenarbeit, die durch keine Maschine ersetzt werden kann.

Es ist nicht möglich, im Rahmen dieser Arbeit auf alle technische Einzelheiten des Arbeitens mit Lochkartenmaschinen einzugehen[109]).

Es gibt drei Arten von Lochkarten bei Unterscheidung nach dem Vordruck:

1. die Normalkarte, die lediglich das Zahlenschema und die Spaltenziffern (z. B. 1—90) enthält;

2. die Vordruckkarte, eine Erweiterung der Normalkarte durch den Aufdruck der Spaltenbezeichnungen (z. B. für Spalte 1—6: Datum; Spalte 7—12: Lagernummer, usw.) oberhalb des Zahlenschemas;

3. die Verbundkarte, eine noch höhere Entwicklungsform der Lochkarte. Sie ist Betriebsformular und Lochkarte zugleich, indem sie sowohl das Zahlenschema und die Spaltenbezeichnungen als auch freien Raum zur Eintragung des Klartextes besitzt. Der Klartext wird handschriftlich eingetragen und damit der Originalbeleg hergestellt, bei der Abrechnung wird die Karte dann gelocht und in der üblichen Weise weiterbehandelt. Oft wird der Raum für den Eintrag des Klartextes durch eine Aussparung im Zahlenschema geschaffen. Die Lochspalten mit ihren Bezeichnungen sind gegenüber den handschriftlichen Einträgen versetzt, weil beim Lochen der Karten fortschreitend ein Teil der Kartenoberfläche und damit des Textes verdeckt wird. Die gegenseitige Anordnung von Spalten und Text muß also derart sein, daß beim Lochen einer Bezeichnung der dazugehörige Klartext sichtbar ist[110]).

---

[108]) Vgl.: K. Bernert. Inventur von 50 000 Posten in 14 Stunden. Ztschr. Org. Betr. Büro, 32. Jg. 1930, Heft 15, S. 337 ff. — Boesel, a. a. O. — Ausschuß für Rechnungswesen des Vereins deutscher Eisenhüttenleute, Die Lochkarte, Düsseldorf 1929. — Deutsche Hollerith-Maschinen-Gesellschaft m. b. H., Inventuraufnahme nach dem Hollerith-System. Berlin 1928. — Burmeister, a. a. O.

[109]) Die beiden Schriften: Die Lochkarte, a. a. O., und Die Lochkarte im Fabrikbetrieb, a. a. O., enthalten hierüber so viel und so anschaulich dargestelltes Material, daß ich mich auf das für die Inventur Notwendige beschränke und im übrigen auf die beiden genannten Schriften verweise (s. Ausschuß für Rechnungswesen a. a. O., und Boesel, a. a. O.).

[110]) Die Lochkarte, a. a. O., S. 7—8.

Die Zusammenfassung von Originalbeleg und Abrechnungsmittel ist der Vorteil der Verbundkarte, aber auch ihr Nachteil: eine falsch gelochte Normal- oder Vordruckkarte kann sofort durch eine richtige ersetzt werden, hier aber muß gleichzeitig der Originalbeleg erneuert werden (also sind Abschreiben der einzelnen Angaben und nochmalige Einholung der Unterschriften nötig).

Die körperliche Aufnahme selbst wird bei Verwendung von Lochkarten nicht erleichtert. Bei Normal- und bei Vordruckkarten wird zur Aufnahme eines der Verfahren 1—4 (s. S. 54—57) angewandt, bevorzugt ist aber wohl die Aufnahme auf einzelnen Zetteln. Nach der Aufnahme werden anhand der einzelnen Aufnahmezettel die Lochkarten ausgestellt. Die Lochkarten erhalten laufende Nummern, diese müssen auf den Aufnahmezetteln vermerkt werden.

Bernert[111]) benutzt zur Aufnahme eine besondere Art von Lochkarte:

Aufn.-Nr.		Inventuraufnahme-Karte			Sondergruppe:
LoK-Nr.		Rohmaterial			
000 000	00	Gegenstand	Dimension	Menge	Einheit
111 111	11				
222 222	22				
333 333	33				
444 444	44	LoK-Nr.		Mengeneinheit genau angeben!	
555 555	55				
666 666	66	Aufnehmer:	Bewertung		
777 777	77		Einzelpreis:	Gesamtpreis:	
888 888	88	Kontrolleur:			
999 999	99		Preis eingesetzt:	Vorgerechnet:	Nachgerechn.:

Diese „Aufnahmekarte“ wird bei der Inventuraufnahme und der Bewertung benutzt. Sie erhält auf der Lochseite die laufende Nummer ausgestanzt. Nach der Inventur werden die einzelnen Karten maschinell nach diesen Nummern sortiert und dienen dann als Unterlage bei der Ausstellung der eigentlichen Lochkarten (von Bernert „Inventurkarten“ genannt), die genau dieselben Angaben wie die Aufnahmekarten enthalten, jedoch in gelochter Form. Die Aufnahmekarten und Inventurzettel behalten ihren Wert als Inventurunterlagen, sind also aufzubewahren.

Bei Verwendung von Verbundkarten sind besondere Aufnahmeformulare nicht nötig. Dafür müssen die Lochkarten bei der Aufnahme sorgfältig behandelt werden, denn geknickte oder beschädigte Lochkarten sind für die Weiterverarbeitung unbrauchbar.

111) Bernert, a. a. O.

Zweckmäßigerweise läßt man immer zwei Aufnehmer zusammen arbeiten, der eine zählt, mißt oder wiegt das Material, und der andere schreibt die Angaben auf die Lochkarten. Sie bleiben dadurch sauber und unbeschädigt.

Burmeister[112]) bringt die Abbildung einer interessanten Verbundkarte für Inventurzwecke. Die Karten sind zu je 50 Stück geblockt und besitzen einen perforierten Abriß, der zu der aufgenommenen Ware gelegt wird. Der Abriß trägt dieselbe fortlaufende Nummer wie die Lochkarte.

Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Erwerbsgenossenschaften (Gliederungsschema vorgeschrieben!) verwenden zweckmäßig drei verschiedene Formen von Lochkarten:

Form 1 für Rohmaterial usw.,
Form 2 für Halbfabrikate,
Form 3 für Fertigfabrikate,

oder versehen die Lochkarten mit einer Spalte, die eine entsprechende Ziffer erhält. Beim Sortieren ist dann zunächst nach den drei Formen bzw. Ziffern zu trennen.

Die weitere Bearbeitung ist für alle Arten von Lochkarten im allgemeinen gleich: die auf den Karten verzeichneten Materialien und Waren werden bewertet (höchstens hierbei gibt es noch technische Unterschiede), dann werden die Karten mit Einzelpreis und Gesamtwert ausgelocht, am Kontrollocher geprüft, nach Gruppen oder Sachgebieten sortiert und durch den Tabellendrucker geschickt. Dieser schreibt die einzelnen Posten untereinander auf Listen nieder, addiert gleichzeitig die Gesamtwerte der einzelnen Posten sowie der einzelnen Gruppen und wirft die Endsummen aus. Zum Schluß ergibt sich der Gesamtwert des Warenbestandes. Die einzelnen, vom Tabellendrucker beschriebenen Bogen bilden zusammengeheftet das Inventar in Reinschrift.

Der Tabellendrucker schreibt ca. 4500 Einzelposten in der Stunde, ohne Rücksicht auf die Zahl der Stellen, die der einzelne Posten ausweist. Das Einzelschreiben jedes Postens (mit oder ohne Addition) wird „Listen" genannt. „Tabellieren" ist dagegen das Niederschreiben nur der Endsummen einzelner Gruppen von Posten[113]). Im Schrifttum wird manchmal beides als Tabellieren bezeichnet. Der Hollerith-Tabellendrucker (elektrische Abtastung der Lochkarten) bringt es beim Tabellieren sogar auf 9000 Karten in der Stunde. Dies kann man zur Erleichterung der kurzfristigen Erfolgsrechnung ausnutzen; bei gesetzlich vorgeschriebenen

[112]) Burmeister, a. a. O. vgl. Anm. 88.
[113]) Die Lochkarte, a. a. O., S. 7.

Bilanzen bzw. Inventaren muß dagegen jeder einzelne Posten aufgezeichnet werden, hier ist also nur das „Listen" zulässig.

242213. **Voraufnahme**[114]).

Bei der Voraufnahme sind Aufnahme- und Bezugstag nicht gleich. Namentlich in Großbetrieben und bei umfangreichem Warenlager beginnt man mit der Inventuraufnahme bereits mehrere Tage vor dem Stichtag.

Zuerst nimmt man die seltener vom Lager ausgehenden Waren auf, damit die nachträglichen Berichtigungen und dadurch auch die Fehlermöglichkeiten nicht zu groß werden.

Es gibt nun verschiedene Methoden bei der Berichtigung der Ergebnisse aus der Voraufnahme. In jedem Falle müssen die Belege durchnumeriert sein und nach der Aufnahme auf ihre Vollzähligkeit kontrolliert werden.

1. Berichtigung im Lager selbst
   a) durch Zu- und Abschreiben auf Anhängezetteln an der Ware;
   b) durch Zu- und Abschreiben auf eigens für die Voraufnahme eingerichteten Fachkarten[115]). Dies sind kleine, einfache Karten, die am Lagerort befestigt werden und den Bestand bei der Aufnahme, die Berichtigungen und den Bestand am Stichtag aufnehmen;
   c) durch Zu- und Abschreiben auf einfachen Zählzetteln[116]), aus denen am Stichtage der Endbestand entnommen und in die bereits bis auf die Menge ausgefüllten Aufnahmezettel eingesetzt wird;
   d) durch Zu- und Abschreiben auf den Aufnahmezetteln, sogen. Voraufnahmezetteln selber.

Busse[117]) beschreibt eine Inventur mit Voraufnahmezetteln: „In großen Detailgeschäften, namentlich in Warenhäusern, wo während der Aufnahme der regelmäßige Verkauf weitergeht, muß das Verkaufspersonal die in jedem einzelnen Fache vorhandenen Waren auf sogen. Voraufnahmezetteln verzeichnen (s. Abb. a. d. nächsten Seite). Die Zettel werden im Laufe des Tages ausgefüllt, unter Umständen wird schon einige Tage vor dem eigentlichen Aufnahmetage damit angefangen. Jedes Fach ist mit einer laufenden Nummer bezeichnet. Sobald es aufgenommen ist, wird dies durch einen Zettel mit dem Aufdruck „aufgenommen" angezeigt, und gleich-

114) Vgl. Schreier, a. a. O.; Busse, a. a. O.; Leitsätze AWB., a. a. O., S. 17; Stern, Buchhaltungslexikon II, a. a. O., „Inventur". — Grull, a. a. O., versteht unter Voraufnahme eine Vorbearbeitung der Aufnahmeformulare.

115) F. Weiß, Inventur für Verbesserungen auswerten! ZfO., 6. Jg. 1932, Heft 1, S. 29.

116) H. Czekalla, Die Inventur im Fabrikbetriebe, Betr. Rundschau, 2. Jg. 1925, Heft 11/12, S. 188 ff.

117) Busse, a. a. O., S. 25 ff.

zeitig wird der zugehörige Voraufnahmezettel in das Fach gelegt. Das Verkaufspersonal ist verpflichtet, jeden Verkauf aus dem bereits aufgenommenen Fache genau auf diesem Aufnahmezettel zu verzeichnen."

Voraufnahme-Zettel
Inventur 1934

Lager: Abtlg.:

Fach-Nummer	Zahl	Gegenstand	Verkauf	Datum

Die eigentliche Inventuraufnahme wird auf den Abend gelegt, der Geschäftsschluß ist etwas früher als gewöhnlich. Es sind nur noch von den Voraufnahmezetteln die verkauften Posten abzuschreiben, um die Inventurbestände zu erhalten. Außerdem prüfen besondere Angestellte die ganze Aufnahme durch zahlreiche Stichproben auf die Richtigkeit. So erreicht sogar das größte deutsche Warenhaus, daß am Aufnahmetage abends um 10 Uhr die gesamte Warenaufnahme beendet ist.

Nach der Inventur werden die Voraufnahmezettel gesammelt und aus ihnen eine Aufnahmeliste in Reinschrift (das Inventar) hergestellt.

2. Berichtigung außerhalb des Lagers (zur Entlastung des Lagerpersonals).

a) Durch Verbuchung der nachträglichen Aenderungen in einer Inventurkartei[118]). Die Voraufnahme wird wie jede gewöhnliche Aufnahme durchgeführt. Die Aufnahmeergebnisse werden in die Inventurkartei übertragen. Jede Karte besitzt ausreichend Raum für Eintragung der Zu- und Abgänge bis zum Stichtag. Die Eintragung erfolgt anhand der Lieferantenrechnungen und der Ausgabescheine des Lagers, die vom Empfänger der Ware quittiert sein müssen.

Die Inventurkarte reicht für 5 Jahre. Der Kopf braucht in dieser Zeit nur einmal geschrieben zu werden.

Am Tag nach dem Ablauf des Geschäftsjahres werden die Inventurkarten in der Verwaltung aufgerechnet. Der Bestand einer jeden Inventurkarte wird in die Inventuraufstellung übertragen. Dies ist eine Liste, die gleichfalls für mehrere Jahre ausreicht. Deshalb

[118]) R. Weiß, Inventurtechnik, a. a. O.

Inventurkarte Artikel: Konische Stifte Nr. 1630

Lagerraum: 5

Regal: 15 ∅ 6 Länge 30 mm

Fach: 8

	1930		1931		1932		1933		1934	
	Tag	Menge	Tag	Menge	Tag	Menge	Tag	Menge	Tag	Menge
Aufnahme:	5./10.	52								
Zugang:	8./12.	11								
+		63								
Abgänge bis zum Bilanz-Stichtag:	7./10.	2								
	15./11.	1								
—		3								
=	31./12.	60								
Abgezeichnet:										

ist ein Vergleich der Lagerbestände in den einzelnen Jahren möglich. Die Aufstellung umfaßt jeweils einen Artikel mit sämtlichen Größen oder ähnlichen Unterteilungen. Aus den einzelnen Aufstellungen ergibt sich das Inventar.

Es ist nicht unbedingt nötig, die Lieferantenrechnungen und Lagerausgabescheine (also die Eingangs- und Ausgangsbelege der Lagerverwaltung) in eine Inventurkartei einzutragen. Man kann dies tun, wenn genügend Arbeitskräfte für die Bearbeitung, Sortierung und Verbuchung der Lagerbelege verfügbar sind, und hat dafür am Stichtag die Endergebnisse sehr rasch vorliegen, weil die nachträglichen Veränderungen schon erfaßt sind.

b) Stehen diese Arbeitskräfte nicht zur Verfügung, so muß man die Berichtigungsarbeiten verteilen. Die Lager-Eingangs- und -Ausgangsbelege werden während der Inventur gesammelt; sie müssen das Datum des Ein- oder Ausganges im Lager enthalten und die Angabe, ob das betreffende Lagerfach bereits aufgenommen war oder nicht. Die Mengen auf den Belegen werden nach der Inventur zu den Mengen der entsprechenden Artikel in den Aufnahmevordrucken hinzugerechnet (bei Eingängen nach der Aufnahme bis zum Stichtag) oder davon abgezogen (bei Ausgängen nach der

Aufnahme bis zum Stichtag)[119]). Zur Berichtigung der Aufnahme braucht man nur die Belege, die sich auf Bestandsveränderung nach der stattgefundenen Aufnahme beziehen.

Es ist in dem Falle b) durchaus möglich, einen Teil der Bestände erst nach dem Stichtag aufzunehmen, die Aufnahmearbeiten also noch mehr zu verteilen. War das Fach schon am Stichtage aufgenommen, so sind die darauffolgenden Veränderungen nicht mehr zu berücksichtigen. Die Eingänge zwischen Stichtag und späterer Aufnahme sind vom Bestand bei Aufnahme abzuziehen, die entsprechenden Ausgänge sind dem Bestand bei der Aufnahme zuzuschlagen; dann erhält man den Bestand am Stichtag.

c) Ein besonderer Fall liegt bei einem Einheitspreisgeschäft vor. Dieses nimmt bei der Inventur nach den Verkaufspreisen, sechs an der Zahl, auf. Die Aufnahme muß schon einige Zeit früher beginnen, weil es sich um sehr große und verschiedenartige Bestände handelt und der Verkauf nicht eingestellt werden kann, auch nicht behindert werden soll. Die Eingänge werden bei Beginn der Aufnahme zurückgehalten und gesondert am Stichtag aufgenommen. Es sind also nur die Abgänge während der Inventurzeit noch zu berücksichtigen, um den Bestand am Stichtag zu erhalten. Da nach Verkaufspreisen gerechnet wird und nur Barverkäufe erfolgen, entsprechen die Abgänge den Verkäufen während der Inventurzeit. Man braucht also nur vom ermittelten Bestand die Kasseneinnahmen nach der Aufnahme abzuziehen, um den Bestand am Stichtag zu erhalten. Allerdings könnte man so nur den Gesamtbestand errechnen; eine größere Feinheit ist nur dann zu erreichen, wenn die Kasseneinnahmen nach den Waren oder wenigstens den Warengruppen aufgeteilt werden. — Bei gesetzlich vorgeschriebenen Inventuren muß man die Kasseneinnahmen, die für die Bestandsrechnung in Betracht kommen, nach den einzelnen Warensorten zergliedern.

24222. Aufnahme der Fabrikationsbestände[120]).

Die Aufnahme der Halbfabrikate ist der schwierigste Teil der Inventur im Fabrikbetrieb. Gerade an diesen Gegenständen werden innerhalb kurzer Zeit starke Veränderungen, vor allem nach der wertmäßigen Seite hin, vorgenommen. Jede Arbeit, die an dem Werkstück vorgenommen wird, erhöht seinen Wert, ebenso jedes Teil Material, das zu dem Werkstück hinzukommt.

---

[119]) Aehnlich: Leitsätze AWB., a. a. O., S. 17.

[120]) Vgl. Grull, a. a. O., S. 77 ff. — E. Otto, Die Inventur im Fabrikbetriebe, a. a. O. — F. Stall, Die Inventur im Fabrikbetriebe, Ztschr. Organisation, 21. Jg. 1919, Heft 22, S. 475. — Busse, a. a. O., S. 26, S. 36. — Schreier, a. a. O., 18.

242221. Aufnahme ohne nachträgliche Veränderungen.

Deshalb legt man die Aufnahme der Halbfabrikate nach Möglichkeit auf den Stichtag, und zwar so, daß nachträgliche Veränderungen bis zum Ende des Stichtages nicht mehr eintreten. Zudem ist die Aufnahme bei laufendem Betrieb schwierig, es können leicht Irrtümer und Verwirrung entstehen.

Anderseits ergeben sich hohe Kosten bzw. hoher Verdienstausfall durch die vorübergehende Stillegung. Besonders eilige Aufträge können nicht erledigt werden, unter Umständen werden Konventionalstrafen infolge verspäteter Lieferung fällig. Deshalb schränkt man die Stillegung nach Möglichkeit ein[121]). Man beendet die Arbeit früher als sonst und beginnt dann mit der Inventur, oder man legt die Aufnahme, falls sich die Inventur auf den 31. Dezember bezieht, auf den 1. Januar (Feiertag).

Vor der Aufnahme der Halbfabrikate sind alle Materialien und Teile, die nicht bei der laufenden Fertigung benötigt werden, von den Werkstätten an das Lager zurückzugeben, um die Aufnahme der Halbfabrikate zu entlasten und Gegenstände, die nicht zu diesen gehören, auszuscheiden.

Die Verrechnung der Löhne soll glatt mit dem Geschäftsjahr abschließen, um die Kalkulation der Halbfabrikate zu erleichtern. Unter Umständen muß man sich mit einer Rumpf-Lohnwoche behelfen oder, falls auch für die Gefolgschaft angängig, die letzte Lohnwoche um 1—2 Tage verlängern, so daß sie mit dem Schluß des Geschäftsjahres endet.

Formen der Aufzeichnungen. Fast durchweg werden Zettel hierfür angewandt. Die Verwendung von Lochkarten ist durchaus möglich, je nach Art der Aufzeichnungen sind kleine Verschiedenheiten im Vordruck angebracht, wie sich aus dem folgenden ergibt.

Arten der Aufzeichnungen. Allgemein genommen sind folgende Arten der Aufzeichnung möglich:

1. Man ordnet die Arbeitsstücke nach Aufträgen oder Serien und verzeichnet bei der Aufnahme die Auftrags- (Serien-)Nummer, die einzelnen Mengen, die Abteilung und u. U. noch Katalog-Nr. oder Type (bei Maschinen, Apparaten, Fahrzeugen). Der Betrieb kann während der Aufnahme weiterlaufen. Es handelt sich hier mehr um eine Nachschau, ob alle halbfertigen Arbeitsstücke auch wirklich vorhanden sind.

Die Aufnahmebelege wandern nach Schluß der Aufnahme zur Nachkalkulation. Dort wird zunächst geprüft, ob sämtliche ausgegebenen Vordrucke wieder zurückgelangt sind. Dann werden sämt-

121) Besonders wichtig bei Fließbandfabrikation.

liche Material- und Lohnzettel für die bis zum Stichtag noch unerledigten Aufträge nach der Auftragsnummer sortiert. Mit Addiermaschinen wird für jeden Auftrag das gesamte bisher verbrauchte Material und der gesamte bisher für die Ausführung gezahlte Lohn zusammengestellt, die Endergebnisse werden auf die Aufnahmezettel mit den entsprechenden Auftragsnummern übertragen. Danach kann noch ein Gemeinkostenzuschlag hinzugesetzt und durch einfache Addition von Lohn + Material + Gemeinkostenzuschlag der Selbstkostenwert der Halbfabrikate ermittelt werden.

2. Man gibt bei der Aufnahme die Arbeitsstufe (Bearbeitungsgrad) an, in der sich die Halbfabrikate befinden. Ist die gegenwärtige Arbeitsstufe erst angefangen, so gibt man die letzte, vollständig durchlaufene Arbeitsstufe an. Bereits an das Lager abgelieferte Teilfabrikate sind natürlich besonders zu vermerken, sie sind bereits bei der Aufnahme des Lagers berücksichtigt und müssen bei den Halbfabrikaten weggelassen werden.

Auch dieses Verfahren ermöglicht einen stückmäßigen Nachweis der Halbfabrikate, ist aber bei der Einzelfertigung nur in kleineren Betrieben anwendbar, weil es zu viel Zeit erfordert. Ohne weiteres anwendbar ist es in Großbetrieben bei Massenfertigung mit wenigen Arbeitsgängen. Auf jeden Fall müssen die einzelnen Arbeitsstufen, die im Betriebe vorkommen, klar, knapp und verständlich bezeichnet werden können. Die Aufnahmeformulare gehen nach der Aufnahme zur Kalkulationsabteilung, die die Bewertung der auf den Formularen verzeichneten Halbfabrikate vornimmt. Es muß eine genaue Kalkulation über jede Art von Werkstück und jeden Arbeitsgang an den einzelnen Werkstücken vorliegen. Die Aufnahmeergebnisse können sofort in Listenform festgehalten werden. Meistens wird aber die Zettelform bevorzugt, besonders in Großbetrieben.

Im wesentlichen sind bei der Aufnahme der Halbfabrikate nach dieser Art anzugeben:

Werkstatt,
Gegenstand,
Menge und Mengeneinheit,
Bearbeitungsgrad,
Auftragsnummer,
Name des Aufnehmers und des Kontrolleurs.

Die Zettel haben laufende Nummer und Inventurdatum vorgedruckt zu enthalten. Nach Möglichkeit sind alle bei den Inventurformularen für die Fertigwaren beschriebenen Kontrollen anzuwenden.

Beispiel für einen Inventur-Zettel für Halbfabrikate[122]):

M' Inventur 31. 12. 29.	Aufnahmezettel 004453	Pos.-Nr.: 12897
	Werkstatt: M' G. Abtlg.	Type/Modell: ML
	Laufk.-Nr.: 1602/3	Gruppe:

Gegenstand	Menge		Wert	
	Stück	kg	Einzeln	Gesamt
Kleine Kegelräder	40			

Genaue Angabe des Bearbeitungs-Zustands: Halbfertig bis zum Fräsen

Aufgenommen: Bewertet:
Kontrolliert: Berechnet:

Inventur 31. 12. 29. 004453

Kontrollstreifen (Abriß)

3. In Montagewerkstätten ist es möglich, statt der Arbeitsstufe die bisher verwendeten Einzelteile anzugeben (wenn es nicht zu viele im einzelnen sind). Auch hier muß eine gute Kalkulation vorhanden sein, vor allem um die Montage l ö h n e angeben zu können.

4. Man nimmt bei der Aufnahme sofort die Bewertung vor. Dieses Verfahren setzt laufende Nachkalkulation jedes einzelnen Auftrages voraus. Alle Aufwendungen für den einzelnen Auftrag werden vom Betriebe selber auf besonderen Auftrag-Begleitkarten laufend gesammelt, die den Auftrag auf seinem Wege durch die Fertigung bis zur Nachkalkulation und Verkaufsabteilung begleiten. Die Angabe der bisherigen Aufwendungen kann auch auf dem Auftrags- oder Arbeitszettel selbst erfolgen.

Bei der Inventuraufnahme werden die Werte der verschiedenen Aufwendungen für jeden Auftrag gesondert addiert und der Gemeinkostenzuschlag hinzugesetzt. Das Ergebnis wird in die Aufnahmeliste oder die Aufnahmezettel eingesetzt. Bei Verwendung von Zetteln werden häufig die einzelnen Aufwendungen getrennt ausgewiesen.

Beispiel eines Inventur-Aufnahmescheines für Halbfabrikate mit sofortiger Bewertung[123]):

122) Aus: v. Brieland, Inventur-Aufnahme. ZfO., 4. Jg. 1930, Heft 23/24, S. 620.

123) Aus: Schreier, Die Inventur, a. a. O., S. 18.

1930		Nr.
Inventur-Schein für Halbfabrikate oder Reparaturen		
Gruppe:	Stand:	Arbeitsplatz:
Auftr.-Nr.:	Kontroll-Nr.:	Lohn:
Arbeitsstück:		
Gearbeitete Lohnstunden:	RM	
Zuschlag auf Löhne (Gemein-Kosten-Zuschlag):	RM	
Verarbeitetes Material, sowie Material, das für das Arbeitsstück empfangen und auf dem Arbeitsplatz vorhanden ist:	RM	
	Summe: RM	
Vorgerechnet:	Nachgerechnet:	Geprüft:

Auch Schreier zählt demnach die bereits angelieferten, aber noch nicht bearbeiteten Materialien zu den Halbfabrikaten (vgl. Ziffer 211 (3), S. 23 d. A.).

Ist bereits der größte Teil der Arbeit an dem Werkstück vorgenommen, so kann man statt der bisher geleisteten Arbeiten bzw. der bisher angefallenen Kosten die noch ausstehenden Arbeiten bzw. Kosten angeben. Bei der Aufnahme nach 4., mit sofortiger Bewertung, ist dies aber nur bei von vornherein feststehenden Gesamtkosten möglich. —

Bei der Bewertung geht man dann vom Produktions-Selbstkostenwert des fertigen Produkts aus und bringt hieran den Wert der noch nicht geleisteten Arbeit und des noch nicht verbrauchten Materials in Abzug.

242222. **Aufnahme mit nachträglichen Veränderungen.**

Finden dagegen nach der Aufnahme der Halbfabrikate bis zur Inventurstichzeit noch Veränderungen statt, so sind diese zu berücksichtigen. Solche Veränderungen entstehen, wenn während der Aufnahme am Stichtag der Betrieb weiterläuft oder die Aufnahme vor dem Stichtag erfolgt (Voraufnahme).

Nimmt man die Inventur am Stichtage bei ruhendem Betriebe vor und läuft der Betrieb daran anschließend weiter, so muß man

gleichfalls die Veränderungen berücksichtigen, die sich noch bis zum Schluß des Stichtages ergeben. Oder man muß die Aufnahmezeit zur Inventurstichzeit machen (vgl. Ziffer 23 d. A., Inventurzeitpunkt).

Ich habe im folgenden sämtliche Fälle, in denen nachträglich Berichtigungen des Aufnahmeergebnisses erforderlich werden, zusammengefaßt behandelt.

Am leichtesten ist die Berücksichtigung der nachträglichen Veränderungen, wenn die Aufnahme sofort mit dem Herstellungs-Selbstkostenwert erfolgte. Es ist darum vorteilhaft, bei der Aufnahme sogleich die Bewertung vorzunehmen.

Für die Berichtigung der Aufnahme gibt es zwei Möglichkeiten.

1. Man kann die Veränderungen in einer Summe erfassen und dem Aufnahme-Gesamtergebnis hinzuschlagen.

Bei der Aufnahme stellt man nur die bis zum letzten Zahltag vor Beginn der Aufnahme des ersten Werkstückes fälligen und auch bereits ausgezahlten Löhne ein. Zur Vermeidung von Irrtümern und umständlichen Nachforschungen, welche Löhne bereits ausgezahlt sind, bringt man letzte Lohnauszahlung und Beginn der Aufnahme zeitlich möglichst nahe zusammen. Der ganze, von der letzten Lohnzahlung bis zum Bezugstag anfallende Lohn wird dann in einer Summe dem Gesamtergebnis aus der Inventuraufnahme hinzugeschlagen.

Die Zugänge an Material ermittelt man in folgender Weise: Sobald die Inventur der Halbfabrikate beginnt, gibt die Lagerverwaltung das Material nur noch gegen andersfarbige Empfangsbescheinigungen (Material-Entnahmescheine) aus. Dies dauert bis zur Inventurstichzeit einschließlich. Der Gesamtwert der auf diese Materialentnahmescheine vom Betrieb empfangenen Materialien entspricht dem Materialzugang zu den Halbfabrikaten, der noch berücksichtigt werden muß. Wie der Lohn wird der Wert des Gesamtmaterialzuganges dem Inventur-Gesamtergebnis der Halbfabrikate zugeschlagen.

Der Gemeinkosten-Zuschlag wird gleichfalls in einer Summe hinzugesetzt, nachdem er aus dem Gesamt-Lohnzugang oder einem ähnlichen Schlüssel errechnet wurde.

Für die Angabe in der Bilanz genügt dieses Verfahren. Das gesetzlich vorgeschriebene Inventar jedoch verlangt eine „genaue Aufzeichnung", müßte also für jedes Halbfabrikat den Selbstkostenwert am Stichtage enthalten. Eine Stellungnahme des Reichsfinanzhofes oder Reichsgerichtes in dieser Frage habe ich nicht finden können. Aber nach der übrigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes ist anzunehmen, daß er bei zu großen Schwierigkeiten in der Einzel-

Ermittlung und -Berücksichtigung der nachträglichen Veränderungen auch die summarische Berichtigung zulassen würde.

2. Man erfaßt die Veränderungen einzeln für jeden Auftrag und schlägt sie dem Aufnahmeergebnis des betreffenden Auftrags zu.

Durch den Arbeiter selbst läßt man die nachträglichen Veränderungen auf dem Inventurzettel selber oder einem Anhängezettel mit der Nummer des Inventurzettels vermerken und addiert nach dem Stichtag die einzelnen Posten, so daß man den Gesamtwert eines jeden einzelnen Auftrages erhält. Oder man stellt die Lohnzettel und Materialentnahmescheine, auf denen ja auch die betreffende Auftragsnummer vermerkt ist, nach Auftragsnummern zusammen und berichtigt die Inventurzettel der Halbfabrikate im Büro.

2423. Kontrolle der Aufnahme[124]).

Die mengenmäßige Prüfung der Inventur läßt sich unbedingt zuverlässig nur durch Beaufsichtigung der Aufnahme durchführen.

In der Hauptsache wird die Kontrolle durch Betriebsangehörige ausgeführt, die aber nicht zum Lagerpersonal gehören dürfen. Kontrolle der Inventur durch betriebsfremde Revisoren ist selten. Bei Aktiengesellschaften wirkt manchmal ein Mitglied des Aufsichtsrats mit.

Der Inventurplan enthält bereits Namen und Arbeitsgebiet der einzelnen Kontrolleure. Verschiedene Kontrollmaßnahmen habe ich schon bei der Behandlung der Aufnahme beschrieben. Das Folgende beschränkt sich darum auf allgemeine Darstellung der Kontrolle während der Aufnahmezeit.

Die Kontrolle hat die Ordnungsmäßigkeit, Richtigkeit und Lückenlosigkeit der Aufnahme festzustellen. Dabei ist es aber nicht immer möglich, eine lückenlose Prüfung durchzuführen. Hier sind der Prüfung wirtschaftliche und technische Grenzen gesetzt. Die Kosten der Kontrolle dürfen nicht höher sein als der (vermutlich) verhütete Schaden, andernfalls ist die Kontrolle unrentabel. Meist wird man sich mit einer Prüfung durch Stichproben begnügen müssen. Wertvolle Bestände prüft man lückenlos. Sie werden also doppelt aufgenommen, denn die Kontrolle stellt gleichzeitig eine Aufnahme dar.

Einteilen kann man in:

1. sofortige Kontrolle bei dem Aufnahmevorgang selber. Der Kontrollierende begleitet den oder die Aufnehmer und stellt bei jeder einzelnen Aufnahme die Richtigkeit fest, indem er sich die

[124]) F. Velder, Umfang der Pflichtprüfung. In Ztschr. „Der Wirtschaftsprüfer", 1. Jg. 1932, Heft 19, S. 347 ff.; B. Siltmann, Die Waren bei der Bilanzrevision. In „Betriebswirtschaftl. Rundschau", 3. Jg. 1926, Heft 2, S. 29 ff.; Isaac, a. a. O. In Handelshochschule I, S. 706. — W. Böttcher, Inventur (bei Robert Bosch AG.) „Betriebswirtschaftl. Rundschau", 2. Jg. 1925, Heft 1, S. 15 ff. — H. Czekalla, Die Inventur im Fabrikbetriebe, a. a. O. — F. Leitner, Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen. Frankfurt a. M. 1934. — P. Gerstner, Revisionstechnik. Berlin-Leipzig 1922, S. 145 ff. — Leitsätze AWB., a. a. O., S. 9, 16.

Bestände vorwiegen, vorzählen, vormessen läßt und die Eintragung auf das Aufnahmeformular überwacht;

2. nachträgliche Kontrolle. Der Kontrollierende prüft die Richtigkeit der Aufzeichnung durch Vergleich mit dem tatsächlichen Bestand. Die von ihm kontrollierten Gegenstände werden also zweimal aufgenommen, während bei der Kontrolle nach 1.) Aufnahme und Kontrolle zusammenfallen. Aufgefundene Fehler sind sofort zu berichtigen;

3. sofortige und nachträgliche Kontrolle. Die sofortige Kontrolle wird durch die Angestellten ausgeübt, die als Kontrolleure bestimmt sind, während die Aufnahmeleiter und auch die Inventurleitung nochmals Stichproben vornehmen, so daß also gleichfalls zweimal aufgenommen wird. Diese Art der doppelten Kontrolle kommt häufig vor.

Bei jeder einzelnen Kontrolle hat der Kontrollierende sein Zeichen auf das betreffende Aufnahmeformular zu setzen.

Die Kontrolle hat ferner die Innehaltung der allgemeinen Aufnahmevorschriften des Inventurplanes zu überwachen. Hierzu gehören Einhaltung der Reihenfolge bei der Aufnahme (falls vorgeschrieben), Trennung von eigenem und fremdem Eigentum, besondere Kennzeichnung der Lagerhüter. Durch Stichproben zu kontrollieren ist die Ordnungsmäßigkeit der „optischen Lagerung". Es ist festzustellen, ob die hinteren Reihen vollzählig sind[125]).

Bereits verpackt lagernde Fertigfabrikate (in den handelsüblichen Packungen) sind durch Stichproben auf ihren Inhalt zu prüfen[126]). Während der Aufnahme ist darüber zu wachen, daß keine Bestandsverschleierungen vorkommen; z. B. kann im Augenblick nach der Aufnahme der betreffende Gegenstand zu einem gleichartigen, der noch nicht aufgenommen wurde, gelegt werden[127]). Dies ist besonders dann möglich, wenn gleichartige Gegenstände nicht beisammen lagern.

Besonders bei wertvollen Beständen ist das ordnungsmäßige Funktionieren und richtige Anzeigen der Meß- und Wiege-Instrumente zu prüfen.

Die Kontrolle hat zum Schluß die Aufnahme der Bestände außerhalb der Unternehmung an Hand von Aufzeichnungen über diese Bestände (besonders aus der Buchhaltung) zu überprüfen.

Nach der Inventuraufnahme ist ein Kontrollbericht anzufertigen, der nähere Angaben über die vorgenommenen Kontrollen (Anzahl, geprüfte Warensorte, Befund) und vielleicht noch Verbesserungsvorschläge enthält.

---

125) Vgl. den Abschnitt „Lagerorganisation" — 24211 — dieser Arbeit.

126) Es ist schon vorgekommen, daß Attrappen in betrügerischer Absicht zwischen die echten Waren gesteckt wurden.

127) K. Behlert, Periodische Bestandsaufnahme. ZfO., 9. Jg. 1935, S. 462.

243. Die buchmäßige Inventur[128]).

2431. Idee und Vorteile. Zulässigkeit vom kaufmännischen und rechtlichen Standpunkt.

Die buchmäßige Inventur wird auch „permanente Inventur", „immerwährende Inventur", „tägliche Inventur" genannt. Die laufende Bestandserrechnung ermöglicht es, für jeden Tag Inventur zu machen. Besondere Vorbereitungen sind dazu nicht nötig. Es sind lediglich die einzelnen Posten an Hand der Aufzeichnungen zusammenzustellen, zu bewerten und die Werte zu addieren. Die Aufzeichnungen enthalten auch das Datum der einzelnen Warenbewegungen, so daß man nachträglich noch den Bestand eines bestimmten Tages feststellen kann. Die Voraufnahme hat bei der buchmäßigen Inventur absolut keinen Sinn. Es ist viel einfacher, die Bestände des Inventurstichtages von diesem Tage an aus den Aufzeichnungen zu entnehmen. Die laufenden Eintragungen brauchen dadurch nicht gestört zu werden, man kann sie zu anderer Zeit vornehmen; bei der körperlichen Inventur ist dagegen eine Verschiebung der laufenden Arbeiten kaum möglich.

Bei den meisten Verfahren nach der buchmäßigen Methode liegt die Aufzeichnung zeitlich bis zu einem Tag nach dem Vorgange selber. Zur Vermeidung von Fehlern bei der Inventur muß bei der Verbuchung das Datum des Vorganges eingetragen werden. Bei der Zusammenstellung der Einzelposten wird dann jeweils der Bestand nach der letzten Buchung, die bis zu einem bestimmten Datum vorgenommen wurde, eingesetzt.

Selbstverständlich kann man bei der Zusammenstellung der einzelnen Posten das Lochkartensystem anwenden. Am besten nimmt man Vordruckkarten und locht sie sofort an Hand der Aufzeichnungen aus. Verbundkarten haben hier wenig Sinn, Originalbelege sind eben die Aufzeichnungen.

Ein Nachteil der buchmäßigen Inventur sind die besonderen Kosten der Einrichtung und der laufende Aufwand bei der Verbuchung der Lagerbewegung (Gehälter der Lagerbuchhalter, Kosten der Vordrucke, des Buchungs- und Büromaterials, ferner Raumkosten, wie Heizung, Beleuchtung u. dgl.). Diese Kosten fallen aber nicht auf einmal an, sondern verteilen sich über das ganze Jahr.

Durch die Einfachheit der Aufnahme — es handelt sich lediglich um eine Sammlung und Anordnung von Einzelposten — wird sehr viel Zeit gespart, so daß die gesamte Inventur an einem einzigen Tage erledigt werden kann. Der Personalbedarf ist geringer, die Kontrolle leichter, es ist lediglich die rechnerische Richtigkeit der

[128]) Vgl. vor allem Grull, a. a. O., S. 156 ff.; Schreier, a. a. O.; v. Sazenhofen: Die Lagerbuchführung, a. a. O.; Busse, a. a. O., S. 38 ff.

Aufzeichnungen und der richtige Uebertrag ins Inventar zu kontrollieren. Deshalb ist die rein buchmäßige Inventur das Gegebene bei Aufstellung von Monatsbilanzen.

In der Frage der Zulässigkeit rein buchmäßiger Inventuren bei gesetzlich vorgeschriebenen Bilanzen muß man unterscheiden zwischen den Lager- und Fabrikationsbeständen.

Die buchmäßige Inventur der Lagerbestände ergibt Sollziffern, aber keine Istbestände. Sie ist auf die Richtigkeit der Angaben der Lagerverwaltung angewiesen und weiß nichts von Unterschlagungen. Form-, Gewichts- und Qualitätsveränderungen in der Ware selber werden nicht berücksichtigt, auch nicht falsche Lieferungen (wenn der Kunde z. B. versehentlich eine andere Qualität erhält). Sofern Differenzen gemerkt werden, kann man sie durch entsprechende Buchungen berücksichtigen (sog. „Differenzmeldungen"). Dies ist jedoch nur eine ungenügende, weil unvollständige Fehlerbereinigung. Dazu treten noch Fehlerquellen in den Aufzeichnungen selber:

Buchung auf falschem Konto, falscher Karte oder dergleichen,
Buchung in der falschen Spalte,
Buchung einer falschen Menge,
Buchung eines falschen Bestandes[129]),
falscher Uebertrag,
doppelte Verbuchung (z. B. wenn zwei verschiedene Unterlagen über denselben Vorgang vorhanden sein sollten, etwa Lieferschein und Rechnung),
Auslassungen, Belegverlust.

Die Lagerbestände laut buchmäßiger Inventur brauchen also durchaus nicht mit den tatsächlich vorhandenen Beständen übereinzustimmen. Damit ist aber der Wert des Inventurergebnisses, die Bedeutung für den Abschluß, in Frage gestellt. Vom Standpunkt des Gesetzgebers aus ist die rein buchmäßige Inventur der Lagerbestände unzulässig. Auch der vorsichtige Kaufmann wird sie nicht für angängig halten, soweit es sich um Inventuren zu Jahresbilanzen, Liquidations-, Auseinandersetzungsbilanzen u. ä. handelt.

Sazenhofen[130]) gibt an, in Großbetrieben betrage die Abweichung zwischen Lagerbuchhaltung und den wirklichen Beständen nie mehr als $2—2^1/_2\,\%$. Diese Angabe ist mit Vorsicht aufzunehmen; möglich sind solche Ergebnisse nur bei Waren ohne Form- oder Gewichtsveränderungen, sowie bei straffer allgemeiner Personalkontrolle. Jedenfalls rechnet man bei Lebensmitteln z. B. mit wesentlich höheren Prozentsätzen bei Berücksichtigung der Verluste durch

[129]) Aufdeckung möglich durch „Seitenkontrolle" (Leitsätze AWB., a. a. O., S. 19): Summe der Eingänge ./. Summe der Ausgänge = letzter Bestand.
[130]) v. Sazenhofen, Die Lagerbuchführung, a. a. O., Abschn. IX.

Schwund (5—7% vom durchschnittlichen Stande, natürlich nicht vom Inventurstand).

Dagegen bestehen bei rein buchmäßiger Inventur der Fabrikationsbestände aus den bereits angeführten Gründen (Ziff. 223, Seite 35) keine Bedenken, sofern die rechnerische Richtigkeit der Aufzeichnungen ausreichend kontrolliert wird.

2432. Die buchmäßige Inventur der Lagerbestände durch die Lagerbuchhaltung[131]).

24321. Allgemeines.

Den buchmäßigen Nachweis der Lagerbestände ermöglicht die Lagerbuchhaltung. Sie erfaßt die Lagerbewegung nach Zugang, Abgang und Bestand. Diese kann sie

a) rein mengenmäßig,
b) rein wertmäßig,
c) mengen- und wertmäßig

festhalten.

Am häufigsten ist die rein mengenmäßige Aufzeichnung. Sie gewährleistet allein unbedingte zwangsläufige Kontrolle und Abstimmung. Zudem ist sie am einfachsten zu führen.

Weniger gebräuchlich ist die mengen- und wertmäßige Aufzeichnung, gewöhnlich beschränkt auf Großbetriebe. Sie vermag wichtige Vorarbeit für die Kalkulation zu leisten. — Eine rein wertmäßige Aufzeichnung ist sehr selten; sie nähert sich schon den Methoden der buchmäßigen Bestandsermittlung in der Hauptbuchhaltung, besonders in Handelsbetrieben mit wenigen Warensorten.

Im allgemeinen besteht kein Zusammenhang zwischen Lagerbuchhaltung und Hauptbuchhaltung. Die Lagerbuchhaltung stellt nämlich im Regelfalle eine besondere und von der Hauptbuchhaltung getrennte Aufzeichnung dar, die allerdings u. a. zur Erläuterung des Warenkontos der Hauptbuchhaltung dient. Eine direkte, zwangsläufige und buchungstechnische Verbindung ist am ehesten im Industriebetrieb anzutreffen, dort vermag sie sämtliche Unterlagen über das in die Fertigung eingegangene Material zu sammeln, zu verarbeiten und an die Betriebsbuchhaltung weiterzugeben, als deren Bestandteil sie in diesem Falle erscheint. — An und für sich ist es durchaus möglich, das Warenkonto der Hauptbuchhaltung eines Handelsbetriebes auf die einzelnen Warensorten aufzuteilen, so wie

[131]) H. Czekalla, Die Organisation der Lagerbuchhaltung. Lindes Kaufmännische Bücherei, Bd. XI. Berlin 1926, S. 72 ff. („Lagerbücher") u. S. 191. — R. Stern, Buchhaltungs-Lexikon II. Bd. „Lagerbuch" und „Skontren", a. a. O. — K. Reichel, Fabrikorganisation. 1929, S. 80—99. — v. Sazenhofen, Die Lagerbuchführung, a. a. O. — H. Ziegler, Das Lager im Fabrikbetrieb. Leipzig-Berlin-Wien 1935, S. 105 ff. — RKW-Veröffentlichungen „Einkaufs- und Lagerwesen". Richtlinien für Lagerergänzung, Bestellwesen, Lagerwesen, Lagerbuchführung und Lagerberatung. Leipzig 1929, S. 40 ff. — C. Held, Moa-Lagerbuchführung (Durchschreibe-System). Stuttgart 1925. — F. Piston, Taylorisierte Lager- und Lohnbuchhaltung, 6. Aufl. 1930 (Taylorixschrift Nr. 6), Stuttgart 1930.

das Konto-Korrent auf Schuldner und Gläubiger; man könnte Mengenspalten einschalten und brauchte nur die Differenzen zwischen Erlös und Buchwert auf besonderem Konto zu sammeln.

Lager, Lagerbuchhaltung und Betrieb müssen aus Gründen der Kontrolle räumlich und personell vollkommen getrennt sein. Einlagerung und Ausgabe des Materials erfolgen nur durch das Lagerpersonal, weil es für die Lagerbestände verantwortlich ist. Andererseits soll das Lagerpersonal keinen Einfluß auf die Lagerbuchhaltung haben, damit die Kontrollmöglichkeit gewahrt bleibt[132]).

24322. Aufgaben der Lagerbuchhaltung[133]).

Im wesentlichen hat die Lagerbuchhaltung folgende Aufgaben:

1. Die Wareneingänge auf Lager und Warenausgänge vom Lager nach den verschiedenen Warensorten zu trennen,
2. Eingänge und Ausgänge buchmäßig festzuhalten,
3. den jeweiligen Bestand auszurechnen und damit die Inventuraufnahme (bei rein buchmäßiger Inventur) überhaupt zu ermöglichen.

Die Lagerbuchhaltung wird daneben noch zu anderen Aufgaben herangezogen:

1. Feststellung des verbrauchten, in den Fabrikaten steckenden Materials,
2. Feststellung des Verbrauches an Unkostenmaterial (falls dieses nicht in besonderen Büchern geführt wird!).
3. Mindestbestandskontrolle. Sorge für rechtzeitige Neubestellung, Vermeidung von Stillegung des Betriebes wegen Rohstoffmangel.
4. Uebernahme der Aufgaben einer Bestellkartei. Ueberwachung der aufgegebenen Bestellungen.
5. Vormerkung vorhandener, aber für bestimmte Aufträge reservierter Sondermengen.
6. Laufende Feststellung der frei verfügbaren Menge.
7. Lieferung von Dispositionsunterlagen für Einkauf und Kalkulation (Kleinhaltung der Vorräte, Schutz vor Ladenhütern, Vermeidung unnützer Kapitalfestlegung in Warenbeständen und damit verbundener unnötiger Zinszahlung).
8. Partiekontrolle, -abrechnung.
9. Laufende Kontrolle des Istbestands (Näheres siehe Ziffer 2441 d. A.).
10. Laufender Vergleich des wirklichen und des versicherten Lagerwertes (ist das Lager unter- oder überversichert?).
11. Ermittlung von Erfahrungssätzen für Schwund u. dgl.

---

132) Leitsätze AWB., S. 9.

133) Vgl. v. Sazenhofen, a. a. O.; le Coutre-Thoms, Organisationslexikon (Orlex.), Berlin (1930?); Grull, a. a. O., S. 165; Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, Handbuch der Rationalisierung. Berlin 1930; Nicklisch, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft „Permanente Inventur"; Rich. Fischer, Bilanzrevision, Berlin 1923, S. 13; Penndorf, Industriebetriebslehre. In HHSch. I. S. 1179 f.; Ziegler, a. a. O., S. 115 ff.; RKW.-Veröff., a. a. O., Nr 39, S. 40 ff.

Eine dermaßen ausgebaute Lagerbuchhaltung ist für größere Betriebe von erheblichem Nutzen. Deshalb gehen auch die mittelgroßen Betriebe mehr und mehr dazu über, eine Lagerbuchhaltung einzuführen. Im Brandschadenfalle vermag allein die Lagerbuchhaltung eine rasche und sichere Auskunft über die vorhanden gewesenen Bestände zu geben; der Versicherungsgesellschaft gegenüber ist dies ein großer Vorteil[134]). Mit Hilfe der Lagerbuchhaltung kann jeden Tag Inventur gemacht werden. Für die kurzfristige Erfolgsrechnung ist die Möglichkeit der „täglichen Inventur" von größter Bedeutung. Die genaue Ermittlung des Warenbestandes ist seit jeher „d a s" Problem der kurzfristigen Erfolgsrechnung.

24323. Pflicht zur Lagerbuchführung?

Das Handelsgesetzbuch spricht nirgends von einer Pflicht zur Führung einer Lagerbuchhaltung.

Lediglich aus dem § 38 HGB. könnte man eine solche herleiten[135]):

> § 38: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen."

Bestimmte Bücher sind nicht angegeben. Es hat sich also ganz nach den Verhältnissen der einzelnen Betriebe zu richten, ob eine Lagerbuchhaltung geführt werden soll oder nicht.

Nach einem Gutachten der Industrie- und Handelskammer zu Berlin[136]) ist die Führung einer Lagerbuchhaltung erwünscht, aber nicht erforderlich. In vielen Fällen müsse sie an der Schwierigkeit der Durchführung scheitern. Eine sonst ordnungsmäßige Buchführung dürfe keineswegs deswegen abgelehnt werden, weil Lagerbücher nicht geführt würden oder nicht mit den wirklichen Beständen übereinstimmten.

Der R e i c h s f i n a n z h o f steht gleichfalls auf dem Grundsatz, daß die Nichtführung von Lagerbüchern im allgemeinen kein Mangel der Buchführung sei[137]). Die Steuerbehörden sind nicht berechtigt, etwa nur aus steuerlichen Gründen die Führung von Lagerbüchern

---

[134]) Natürlich nützt die ganze Lagerbuchhaltung nichts, wenn sie zusammen mit dem Lager abbrennt . . .!

[135]) R. Beigel, Ist die Führung eines Lagerbuches für den Kaufmann geboten? ZfHWuHP., 4. Jg. 1911/12, Heft 1, S. 28 ff.

[136]) Mitteilungen der Kammer C 22, 961/28 v. 25. 10. 1928, S. 167 ff; besprochen in der DStZ. Juli 1932, S. 301.

[137]) RStBl. 1933, S. 763 ff. Urteil des RFH. v. 5. 7. 1933, VI A 1756/32, vgl. auch „Steuer u. Wi.", 10. Jg. 1931, Urteil Nr. 157, Urteil des RFH. v. 22. 10. 1930, VI A 1740/30 : III). Eine immerwährende Festhaltung des gesamten Warenbestandes kann, namentlich bei kleineren Einzelhandels-Geschäften, nicht verlangt werden. — Das ältere Urteil VI A 108/27 v. 30. 3. 27, Smlg. RFH., Bd. 21, S. 62, erklärt sogar: „Weder die Mengen noch die Einkaufspreise der vorhandenen Waren sind regelmäßig aus den gesetzlich vorgeschriebenen Handelsbüchern zu entnehmen", denkt also nicht an eine Pflicht zur Lagerbuchführung.

zu verlangen. Ob eine Lagerbuchhaltung notwendig ist, hänge allein von den „Belangen des Betriebes" ab, so u. a. von dem Geschäftszweig, von der Größe des Betriebes, von den Kosten und von der Einstellung des Betriebsinhabers zu den inneren Kontrollmaßnahmen, wie überhaupt zu der inneren Betriebsgestaltung.

Das Reichsgericht macht die Führung von Lagerbüchern (oder dergl.) lediglich von dem Umstande abhängig, ob sie für eine ordnungsmäßige Betriebsführung notwendig sind oder nicht. Im Konkursfalle könnte also § 240 KO. zur Anwendung kommen.

Struck[138]) meint: „Sobald die Momente zusammentreffen, daß der Kontrollzweck unwirksam bleibt und der jeweilige Lagerwert auch aus dem Warenkonto abgeleitet werden kann, was für eine große Reihe von Unternehmungen sicherlich der Fall ist (?), darf fraglos von der Führung des Lagerbuches abgesehen werden."

Nach dem (längst überholten) Umsatzsteuergesetz von 1921 mußten luxussteuerpflichtige Betriebe ein Lagerbuch führen[139]). Sämtliche Umsätze, gleichgültig, ob im Klein- oder Großhandel, waren in gebundene Bücher mit fortlaufender Blatt- und Seitenzahl einzutragen. Befreiung von der Führung der Lagerbücher war möglich bei Vorliegen sonst ordnungsgemäßer Buchführung, aus der die erforderlichen Angaben entnommen werden konnten. Die Eintragungen umfaßten die täglichen Zu- und Abgänge mit genauer Angabe von Menge, Preis, Lieferant oder Empfänger.

Diese Bestimmungen gelten längst nicht mehr. Die Zeit kurz nach dem Kriege machte eine Lagerbuchhaltung aber aus anderen Gründen notwendig. In Deutschland herrschte damals Rohstoffknappheit und die inländischen Bestände an Rohstoffen wurden laufend überwacht. Daher kommt es, daß im Kohlenhandel z. B. genau Buch geführt werden mußte über jede ein- und ausgehende Kohlenmenge[140]). Absender bzw. Empfänger, ihre Adresse, die Waggonnummer und die Kohlen- oder Kokssorte und -menge waren genau anzugeben. Hier ergab sich also die Lagerbuchführung erst aus anderen Anforderungen.

In jüngster Zeit[141]) ist aus ähnlichen Motiven die Anordnung Nr. 12 der „Ueberwachungsstelle für unedle Metalle" ergangen. Sie bestimmt, „daß alle natürlichen und juristischen Personen, gewerbliche Unternehmer und Firmen, einschließlich der Betriebe öffentlich-rechtlicher Körperschaften, die unedle Metalle erzeugen, verbrau-

138) H. Struck, Ist die Führung eines Lagerbuches für den Kaufmann geboten? ZfHWuHP., 4. Jg., 1911/12, Heft 10, S. 345 f.

139) E. Endell, Buchführung nach dem neuen Umsatzsteuergesetz, Z. „Organisation", 23. Jg. 1921, Heft 14, S. 344.

140) W. Nowack, Neuzeitliche Lagerbuchführung im Kohlengroßhandel, Z. „Organisation", 24. Jg. 1922, Heft 9, S. 225.

141) H. A. Ertel, Bestimmungen über die Lagerbuchführung, Z. „Der Wirtschaftstreuhänder", 1934, Heft 21, S. 456 f.

chen, verarbeiten, handeln, befördern, einlagern, für sich oder andere in Gewahrsam haben oder durch Lagerschein oder in anderer Weise darüber verfügen können, Lagerbücher nach bestimmten Mustern zu führen haben. Die unter die Zuständigkeit der Ueberwachungsstelle für unedle Metalle fallenden Erzeugnisse aller Art sind für die Lagerbuchführung in Klassen eingeteilt. Diese Klasseneinteilung wird künftighin für alle Maßnahmen der Ueberwachungsstelle maßgebend sein".

Seit dem 1. 10. 1935 ist das Wareneingangsbuch[142]) für alle gewerblichen Unternehmer eingeführt; allerdings bestehen weitgehende Befreiungsvorschriften. So ist z. B. ein Vollkaufmann, der ordnungsmäßige Buchführung besitzt, nicht zum Einrichten eines Wareneingangsbuches verpflichtet. Das vorgeschriebene Wareneingangsbuch enthält eine fortlaufende Aufzeichnung der Wareneingänge, aber nur nach der zeitlichen Reihenfolge geordnet; es ist keine Aufteilung nach Warensorten vorgeschrieben. In dieser Form stellt das Wareneingangsbuch nur eine nähere Beschreibung der Eingangsbuchungen auf dem Warenkonto der Hauptbuchhaltung dar.

Ein Warenausgangsbuch[143]) muß ab 1. 10. 1936 von allen gewerblichen Unternehmern geführt werden, die an andere gewerbliche Unternehmer Waren zur gewerblichen Weiterveräußerung liefern. Es genügt, wenn die Rechnungsdurchschläge geordnet aufbewahrt werden, ein besonderes Buch ist nicht notwendig[144]).

Wareneingangsbuch und Warenausgangsbuch zusammen ermöglichen die Feststellung des Gesamtbestandes. Nach Addition der Eingänge sowie der Ausgänge seit einem bestimmten Zeitpunkt, z. B. dem 1. 1. 36, erhält man den Bestand am 30. 6. 36 durch die Gleichung: Bestand am 30. 6. 36 = Bestand am 1. 1. 36 + Eingänge vom 1. 1. — 30. 6. 36 ./. Ausgänge vom 1. 1. 36 — 30. 6. 36. Eine Aufteilung der Ein- und Ausgänge auf die einzelnen Warensorten ist nur möglich, wenn das Wareneingangsbuch in Form eines amerikanischen Journals angelegt wird (dies setzt voraus, daß nur wenige Warensorten vorhanden sind) und wenn die Durchschläge der Ausgangsrechnungen nach Warensorten geordnet abgelegt werden (dies ist zulässig, wie sich aus den Erläuterungen des Staatssekretärs Reinhardt in der DStZ., a. a. O., ergibt).

Weniger bedeutend ist die Lagerbuchführungspflicht nach dem Spinnstoffgesetz vom 6. 12. 1935[145]). Abgesehen

---

142) Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuchs, v. 20. 6. 1935, RStBl. 25. Jg. 1935, Heft 45, S. 881.

143) Verordnung über die Verbuchung des Warenausgangs, vom 20. 6. 36, RStBl. 26. Jg. 1936, Heft 34, S. 687.

144) Fritz Reinhardt, Die Warenausgangsverordnung vom 20. Juni 1936, DStZ. 25. Jg. 1936, Heft 26, S. 783 ff.

145) RGBl. I, Jg. 1935, Heft 134, S. 1411 ff.; 1. Durchführungsverordnung (DVO.) z. Spinnstoffgesetz, RGBl. I Jg. 1936, Heft 2, S. 4 f.

von den auch hier umfangreichen Befreiungsvorschriften, die den Kreis der Verpflichteten verkleinern (§ 2, Ziffer 2 u. 4 des Gesetzes, § 2, Ziff. 1 u. 2 der DVO.), handelt es sich auch hier im wesentlichen um ein Wareneingangsbuch (vgl. § 2, Ziff. 3 d. Ges.). Daß am Ersten eines jeden Monats die Bestandsmenge jeder Warenart ersichtlich sein soll, bezieht sich auf besondere Bestandsaufnahmen (vgl. § 2, Ziff. 5 DVO.). — Die Lagerbuchführung nach dem Spinnstoffgesetz dient der Kontrolle durch die Ueberwachungsstelle, für Zwecke der Bestandsrechnung ist sie nicht geeignet.

Aus dem bisher Behandelten geht hervor, daß das Mittel zur buchmäßigen Inventur der Lagerbestände, die Lagerbuchhaltung, eine ganze Reihe von anderen Aufgaben außer der Inventur zu erledigen vermag. Bei Ausnutzung der gegebenen Möglichkeiten bringt die Lagerbuchhaltung darum große Vorteile. Ein gesetzlicher Zwang zur Lagerbuchhaltung besteht im allgemeinen nicht, so daß ihre Einrichtung im Belieben des Unternehmers steht.

24324. Grundlagen der Verbuchung.

243241. Die Vorgänge[146]).

Für die Inventur und den Lagernachweis überhaupt ist die Verbuchung folgender Vorgänge notwendig:

1. Bei Wareneingang aufs Lager:
   - Lieferant sendet Ware bzw. Rohmaterial;
   - fertige Erzeugnisse oder Halbfabrikate, Zwischenfabrikate aus eigenem Betrieb werden eingelagert;
   - Rücklieferungen der Kunden;
   - Rückgaben aus dem Betrieb;
   - Umlagerung aus anderem Lager.
2. Bei Warenausgang vom Lager:
   - Versand fertiger Erzeugnisse an die Abnehmer;
   - Bedarf des eigenen Betriebes;
   - Rücklieferung an den Lieferanten;
   - Rückgabe fehlerhafter Erzeugnisse an den Betrieb zum Nacharbeiten;
   - Lagermaterialverkauf (besonders Abfall);
   - Umlagerung in anderes Lager;
   - Anormale Abgänge (vgl. Ziffer 2431).

243242. Die Unterlagen (Belege)[147]).

Zur Verbuchung der für Wareneingang und -ausgang in Betracht kommenden Vorgänge benötigt die Lagerbuchhaltung Buchungsbelege.

---

146) Reichskur. f. Wirtsch., Handbuch der Rationalisierung a. a. O.; RKW.-Veröff. Nr. 39, a. a. O., S. 40.

147) Vgl. le Coutre-Thoms, Orlex., a. a. O.; Nicklisch, HwB. der Betriebswirtsch. „Perm. Inventur", a. a. O.; P. Buttke, Lagernachweisungen, Z. „Organisation", 26. Jg. 1924, Heft 9/10, S. 159 ff.; Penndorf, Industriebetriebslehre, a. a. O., S. 1180; RKW.-Veröff. a. a. O., Nr. 39, S. 40 ff.

Solche Belege (Buchungsunterlagen) können sein:

Bei Eingang:

Originalrechnung,
Frachtbrief,
Versandschein des Absenders;
Lieferschein,
Eingangsmeldung der Warenannahmestelle,
Werkstattlieferungsschein (für eingehende Zwischen- oder Fertigfabrikate),
Materialrückgabeschein,
Austauschschein,
Ueberweisungsbescheinigungen, Umlagerungsbescheinigung,
Laufzettel,
Begleitkarte,
Warenrückmeldungen (vom Kunden zurückgesandte Ware).

Bei Ausgang:

Originalauftragsformular oder Abschrift davon (besser, weil der Originalauftrag ein wichtiges Dokument ist),
Versandauftrag (auch interne Versendung),
Material-Entnahmeschein,
Stückliste,
Kassenzettel (im Warenhaus),
Abgabeliste, Ausfaßliste,
Anhängezettel der Waren (üblich in Konfektion, Juwelenhandel),
Fachkarten, falls sie zur Vorsammlung benutzt werden.

Als Differenzmeldungen (auch: Bruchmeldungen) bezeichnete Formulare sind fast nur für die Lagerbuchhaltung bestimmt. Sie werden nach Aufdeckung von Differenzen zwischen Soll- und Istbestand ausgestellt. Ueberwiegt der Sollbestand, so ist die Differenz zum Istbestand als Ausgang zu buchen. Umgekehrt bedeutet ein Ueberwiegen des Istbestandes über den Sollbestand einen zu verbuchenden Eingang.

Die wichtigste Buchungsunterlage ist in Industriebetrieben der Material-Entnahmeschein. Er soll enthalten[148]):

Laufende Nummer,
Empfangstag — Empfangsmenge, Mengeneinheit,
Empfangsstelle — Lieferstelle,
Auftragsbezeichnung — Bestellvermerke,
Gegenstand bzw. Bezeichnung,
Preisangaben — Lagervermerke,
Unterschriften:
Abzeichnung des Anforderers,
Quittungsleistung des Empfängers,
Kontierungsbezeichnungen.

[148]) Reichskur. f. Wirtsch., HbdR., a. a. O.; RKW.-Veröff. Nr. 39, a. a. O.

Es muß genau festgelegt werden, welche dieser Vordrucke auch als Buchungsunterlagen der Lagerbuchhaltung benutzt werden sollen. Andernfalls geschieht die Verbuchung willkürlich; derselbe Vorgang könnte doppelt verbucht werden, wenn zwei verschiedene Belege darüber vorhanden sind! Der Lauf der einzelnen Belege muß genau festgelegt sein; nach Möglichkeit werden Durchschriften der oben aufgezählten Belege, die ja eigentlich zu anderen Zwecken dienen, für die Lagerbuchhaltung verwandt. — Die Belege sind vor dem Verbuchen mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen; am einfachsten ist es, geblockte Vordrucke mit aufgedruckter laufender Nummer zu verwenden. Gerade bei umfangreichem Lagerverkehr kontrollieren manche Betriebe (so die Ausbesserungswerke der Reichsbahn) den Verbleib der einzelnen Belegvordrucke auf einer Nummerntafel für jede Art von Vordruck. Die laufenden Nummern der verbuchten Belege werden dort abgestrichen, so daß die Nummern der noch fehlenden Belege sofort ersichtlich sind.

Die Ein- und Ausgangsbelege sind in verschließbaren Behältnissen zu sammeln, um Verfälschungen und Vernichtungen von Belegen bzw. das Hinzufügen von falschen Belegen durch Dritte zu verhindern.

Im Filial-System kommt es oft vor (besonders in Großbetrieben), daß die Zentrale gesondert eine Lagerbuchhaltung über die Bestände in den Filialen führt, um jederzeit einen Ueberblick darüber zu haben (wichtig bei zentralisiertem Einkauf, aber auch zur Kontrolle der Filialen geeignet). Als Belege werden dann die Belastungs- und Gutschriftsanzeigen (oder besser Durchschriften davon) verwandt. Zum Teil werden die Belege auch von den Filialen hergestellt und eingesandt. Die Filiale kann z. B. von ihren Verkaufsbelegen (Kassenzettel u. ä.) eine Durchschrift für ihre eigene Lagerbuchhaltung und eine für die Zentrale anfertigen[149]), so daß keine Mehrarbeit dabei entsteht. Auch die Verkaufsabrechnung mit Lochkarten kann herangezogen werden.

24325. **Buchungstechnik.**

Ueblich ist die Verbuchung nach der Warenbewegung. Der normale Lauf der Belege geht stets vom Aussteller über das Lager zur Lagerbuchhaltung.

Je nach den Betriebserfordernissen erfolgt die Bestandsausrechnung sofort oder in bestimmten Abständen. In gleicher Weise kann man bei der Verbuchung vorgehen: entweder man verbucht jede Veränderung des Tages sofort und einzeln für sich, oder man sammelt die Belege und trägt nur ihre Summe auf dem betreffenden

[149]) Die Lagerbuchführung in größeren Geschäften und ihren Niederlassungen. Z. „Organisation", 19. Jg. 1917, Heft 13, S. 304 f. (o. Verf.).

Lager-Konto ein. Die Sammel-Buchungen dienen der Vereinfachung und größeren Uebersichtlichkeit. Die Lagerkarte z. B. kann man eigens als Mappenkarte ausbilden, sie sieht dann wie ein breitseits gefalteter Bogen aus, zwischen dessen zwei Teile die Belege gesteckt werden. Die Verbuchung der Belege erfolgt dann einzeln oder insgesamt zu späterer Zeit.

In Handelsbetrieben wird manchmal das Klebeverfahren[150]) angewandt. Die Buchungsbelege sind hierbei so ausgebildet, daß sie in die Lagerbuchhaltung eingeklebt werden können. Durch diese Art der Verbuchung sollen Uebertragungsfehler vermieden werden. Immerhin besteht die Gefahr, daß der Buchungsstreifen auf ein falsches Konto geklebt wird. Eine Kontrolle ist möglich durch Nachprüfen, ob jedes Blatt nur Buchungsstreifen mit der entsprechenden Lagernummer enthält.

24326. Methoden und Formen der Lagerbuchhaltung[151]).

Die Lagerbuchhaltung hat sich ganz den Gegebenheiten des Betriebes anzupassen. Bei dezentralisiertem Lager und im Filialsystem kann sie allerdings zentralisiert sein. Es kommt auch vor, daß bei örtlicher Trennung von Verwaltung und technischem Betrieb zwei getrennte Lagerbuchhaltungen geführt werden, um ständige Rückfragen zu vermeiden.

Die Lagerbuchhaltung kann nach verschiedenen, noch näher zu besprechenden Methoden arbeiten, die je nach dem Wesen des betreffenden Betriebes geeignet sind oder nicht.

243261. Mengenmäßige Verbuchung.

Die Aufzeichnungen können in verschiedener Weise vorgenommen werden. Zunächst soll nur die rein mengenmäßige Verbuchung betrachtet werden.

Erforderlich sind in jedem Fall: Uebersichtlichkeit der Lagerbuchhaltung und der Aufzeichnungen, Handlichkeit der Buchhaltung, Schnelligkeit der Verbuchung.

1. Verbuchung in Lagerbüchern. Die gebundenen Lagerbücher stellen die älteste Form der Lagerbuchhaltung dar. In älteren Zeitschriften, Büchern, Entscheidungen und Urteilen ist lediglich von „Lagerbüchern" die Rede. Wegen ihrer unhandlichen und zur Unübersichtlichkeit neigenden Form ist man immer mehr von den gebundenen Lagerbüchern abgekommen. Bedeutung haben sie noch in Betrieben, bei denen der Verlust einer Aufzeichnung von schwerwiegender Bedeutung ist, z. B. in Konsignationslagern. Aber auch hier kann man sich auf andere Weise schützen (doppelte Verbuchung z. B.). Sonst sind die Lagerbücher nur bei Lagern mit geringer Anzahl möglichst gleichbleibender Warenarten anwendbar.

[150]) le Coutre-Thoms, Orlex., a. a. O. „Klebeverfahren".
[151]) ebenda, „Lagerbuchhaltung". — RKW., HbdR., a. a. O., S. 691 ff.

Für jede Warenart ist ein Blatt anzulegen. Die Blätter haben zu enthalten:

Gegenstand, einheitliche Menge Lagernummer, Lagerort,	gleichbleibender Kopf (allg. Angaben)
Datum, Beleg, Vorgang, Eingang, Ausgang, Bestand.	Angaben für die Lagerrechnung (laufende Verbuchung)

Dazu können noch angegeben werden:

Lagerrichtzahlen,	(Mindestbestand, Höchstbestand, Mindestbestellmenge.)

Die übrigen Angaben für die Ueberwachung der Bestellungen, der verfügbaren Mengen und der Kalkulation interessieren hier nicht weiter.

Die Lagerrichtzahlen sind in manchen Betrieben starken Schwankungen unterworfen, je nach Bedarf und Vorliegen von Aufträgen. Der Mindestbestand ist gleich dem sogenannten „Eisernen Bestand"; hier vermag die Lagerbuchhaltung also eine Stütze zu sein für die Errechnung des eisernen Gesamt-Warenbestandes, der in der Schmalenbachschen Bilanztheorie eine bedeutende Rolle spielt.

Der Vordruck auf den einzelnen Blättern kann sein:

a) k o n t e n f ö r m i g. Besonders geeignet bei starkem Umsatz.

Gegenstand: Seite

Lager-Nummer: Lagerort: Mengeneinheit

Datum	Beleg, Vorgang	Eingang	Ausgang	Bestand	Bemerkungen
1. 1. 35	Anfangbestand	5000		5000	
2. 1.	B 2861	200		5200	
2. 1.	L 5716		60	5140	
4. 1.	L 5745		32	5108	

(usw.)

Seite eines einfachen Lagerbuches mit rein mengenmäßiger Bestandsrechnung, kontenförmig geführt. B = Bestellung. L = Lieferung.

b) staffelförmig. Das „Querrechnen", wie es bei dem kontenförmigen Vordruck nötig ist, kann leicht zu Rechenfehlern führen. Die staffelförmige Ausrechnung verhindert solche Fehler, bedingt aber einen gewissen Zeitverlust, daher ist sie vor allem bei schwächerem Umsatz geeignet.

Gegenstand: Seite:

Lager-Nummer: Lagerort: Mengeneinheit:

Datum	Beleg, Vorgang	Eingang Ausgang Bestand	Bemerkungen
1. 1. 35	Anfangsbestand	5000	
2. 1.	B 2801	200	
		5200	
2. 1.	L 5716	60	
		5140	
4. 1.	L 5745	32	
		5108	

(usw.)

c) spaltenförmig[152]), nach Art des amerikanischen Journals. Filialbetriebe teilen die Abgaben an ihre Filialen so auf. In Schuhwarenhandlungen werden Abgänge verschiedener Größe derselben Marke durch die spaltenförmige Eintragung auf demselben Blatt zusammengefaßt.

Der spaltenförmigen Verbuchung haften alle Vorteile und Mängel des amerikanischen Journals an. Wegen des Raummangels muß man sich mit Eingangs- und Ausgangsspalten begnügen. Der Bestand ist jeweils durch Saldierung der Ein- und Ausgänge zu errechnen.

[152]) le Coutre-Thoms, Orlex., a. a. O.

Gegenstand		Artikel-Nr.			Mengeneinheit: Stück					
Datum	Vorgang Beleg	Kontroll-Spalte	Filiale A		Filiale B		Filiale C		Filiale D	
			Ein	Aus	Ein	Aus	Ein	Aus	Ein	Aus
1. 1. 35	Anfangsbestand	10 000	4000		1000		2000		3000	
2. 1.	LA 2671	500	500							
2. 1.	LC 2689	1 100					1100			
3. 1.	Verkäufe am 2. 1.	2 400		600		200		1500		100
4. 1.	Umlagerung	1 800					900			900

(usw.)

2. Verbuchung in Loseblatt-Büchern. Sie suchen die Nachteile der gebundenen Bücher zu vermeiden und ihre Vorteile doch zu wahren, stellen aber eine Kompromißlösung dar.

3. Verbuchung in Karteien. Zur Lagerbuchhaltung eignen sich die Steilkartei und die Flachkartei (= Schuppen-Kartei). Bei der Steilkartei stehen die Karten einzeln hintereinander in Kästen, die Flachkartei enthält mehrere einzeln herausziehbare Lagen von schuppenförmig übereinander gelegten Karten, die um ihren oberen Rand drehbar angeordnet sind.

Die Schuppen- oder Flachkartei steht darum dem Loseblatt-Buch nahe. Es gibt übrigens Loseblattbücher mit schuppenförmiger Anordnung der Einzelblätter (sogen. Schuppenbücher).

Die Steilkartei macht manchmal auch von der schuppenförmigen Anordnung Gebrauch. Die linke obere Ecke wird dabei abgeschrägt (daher „Schrägsichtkartei“ genannt). Bei jeder Schuppenform wird die Bezeichnung der einzelnen Karte, also z. B. die Materialnummer, auf den vorstehenden, sichtbaren Teil der Karte geschrieben. Damit ist völlige Uebersicht gewährleistet. Durch das Anbringen von farbigen Kontrollstreifen auf dem sichtbaren Rand an einer für alle Karten gleichen Stelle ist eine automatische Kontrolle für das Vorhandensein jeder einzelnen Karte gegeben. Diese Kontrolle mildert den Nachteil der Kartei, daß einzelne Karten leicht verloren gehen bzw. beseitigt werden können: nicht nur das Fehlen der Karte wird sofort bemerkbar, sondern auch die nähere Bezeichnung der einzelnen Karte, z. B. die Materialnummer. Dadurch wird u. U. das Suchen nach der fehlenden Karte sehr erleichtert.

Für die Angaben und den Vordruck der einzelnen Lagerkarteikarte[153]) gilt genau dasselbe wie bei den Lagerbüchern. Zum weitaus größten Teil werden die Lagerkarteikarten kontenförmig geführt. Für jede Warenart ist eine Karte anzulegen. Die Karten werden nach Warengruppen (Materialgruppen) zusammengestellt. Handelt es sich um Einzelteile zu Maschinen, Apparaten und ähnlichem, so werden die einzelnen Karten nach der Zugehörigkeit der Teile zu der einzelnen Maschinentype usw. geordnet. Die „Normalien" (genormte Einzelteile, die für mehrere Typen verwendbar sind) werden in einer besonderen Gruppe zusammengefaßt. — Jede Gruppe erhält eine Leitkarte; dadurch wird der Ueberblick über die Kartei verbessert.

Weitere Unterscheidungen innerhalb der Gruppen oder des einzelnen Materials, z. B. bei verschiedenem Ursprung (Erzeuger) des Materials, sind durch unterschiedliche Färbung der Karteikarten oder ihrer Ränder möglich. Eine gleichzeitige Ordnung nach mehreren Gesichtspunkten ermöglichen aufgesetzte Tabs oder Reiter verschiedener Größe, Form oder Farbe.

Die Lagerbuchhaltung in Karteiform ist am weitaus häufigsten anzutreffen. Mit Recht, denn die Kartei besitzt die denkbar größte Ordnungs-, Ergänzungs- und Ordnungsänderungsmöglichkeit; veraltete und volle Karten können sofort ausgeschieden und abgelegt, neue eingefügt werden; die Teilbarkeit der Kartei, Trennung in verschiedene Abteilungen ist beliebig und ohne weiteres möglich, damit erreicht man auch die Aufteilung auf mehrere Buchhalter zur gleichzeitigen Bearbeitung. Jede einzelne Karte ist herausnehmbar und kann in anderen Abteilungen des Betriebes bearbeitet werden.

4. Verbuchung auf Lagerfachkarten[154]). Jedes Fach im Lager erhält eine „Fachkarte", die an dem Fach in einem Behälter oder sonstwie befestigt wird. Die Karten werden also über das Lager verteilt. Die Zusammenstellung der einzelnen Bestände ist deshalb schwieriger als bei den anderen Lagerbuchhaltungsformen.

Die Karte kann enthalten:

Gegenstand,
Tag,
Beleg-Nr.
Eingang,
Ausgang,
Bestand,
} nach Menge.

153) auch kurz „Lagerkarte" genannt.

154) RKW., HbdR., a. a. O.; RKW.-Veröff. Nr. 39, a. a. O., Abschn. C. Vordrucke der Lagerbuchführung: 3) Lagerfachkarte.

Einfache Lagerfachkarte:

Gegenstand:								
Datum	Zu	Ab	Datum	Zu	Ab	Datum	Zu	Ab

Oft wird die Staffel-Form angewandt:

Gegenstand:					
Datum	Beleg	Menge	Datum	Beleg	Menge

Die Lagerfachkarten eignen sich besonders gut zur Partie-Abrechnung[155]), die man manchmal bei stark schwankenden Preisen anwendet. Es soll dabei jede Lieferung zu ihrem Einkaufspreis abgerechnet werden. Oder es handelt sich um Waren, die nicht lange lagern dürfen (aus Gummi z. B.).

155) Vgl. F. W. Belles, Die Lagerbuchhaltung und ihr Zusammenhang mit der Hauptbuchhaltung nach Taylor, Z. „Organisation", 22. Jg. 1920, Heft 7/8, S. 141, und: v. Sazenhofen, Die Lagerbuchführung a. a. O., Abschn. IX.

Gegenstand: gr. Kurbelwellen		Lagerzeichen:	
Anfangsbestand:		Mengeneinheit:	Eingangsdatum:
42		Stück	1. 11. 34
Ausgegeben:		Zu Lasten von Auftrag:	Noch vorhanden:
am	Menge		
7. 11. 34	8	Comm. 52314	34
9. 11. 34	14	Comm. 52346	20
10. 11. 34	4	Comm. 52371	16

Der älteste Zettel hängt zu oberst. Es sind zuerst die Waren aus dieser Lieferung vom Lager zu entnehmen. Durch Addition der als „vorhanden" auf den einzelnen Zetteln bezeichneten Mengen erhält man die Gesamtmenge.

Die Lagerfachkarten werden vom Lagerpersonal selber ausgefüllt und dienen hauptsächlich zur Selbstkontrolle. Die Notierungen erfolgen sofort beim Einordnen bzw. Entnehmen aus den Fächern. Eine wertmäßige Aufzeichnung wird nicht vorgenommen. Sie ginge über das Arbeitsgebiet des Lagerpersonals hinaus und ist auch nicht beabsichtigt. Die Fachkarten sollen gerade möglichst handlich und übersichtlich sein; die Selbstkontrolle erfolgt am besten mengenmäßig.

Obwohl sofort bei jeder Bestandsveränderung gebucht wird, besteht auch bei den Lagerfachkarten die Gefahr von Buchungsfehlern. Allerdings wird der Lagerarbeiter rasch auf die groben Fehler aufmerksam werden. Differenzen werden ihm vor allem dann auffallen, wenn der Bestand des einzelnen Artikels oder Materials nur gering ist oder stark abgenommen hat, denn dann ist der Ueberblick über das tatsächlich Vorhandene leichter. In diesem Falle stehen die Lagerfachkarten unter laufender Kontrolle durch eine mehr oder minder ungewollte körperliche Aufnahme. Immerhin ist die Kontrolle der Aufzeichnungen nicht unbedingt zuverlässig.

Dem Inventar direkt die Ergebnisse aus den Aufzeichnungen der Lagerfachkarten zugrunde zu legen, erscheint bedenklich, besonders bei gesetzlich vorgeschriebenen Inventaren. Die Gefahr von Unterschlagungen und absichtlichen Falschbuchungen ist zu groß. Es ist angebracht, zur Kontrolle der Lagerfachkarten gleichzeitig

eine Lagerkartei zu führen und von Zeit zu Zeit stichprobenweise die Bestände nach den Fachkarten mit der Kartei zu vergleichen. Auch Buchungsfehler und der Verlust von Belegen werden so leichter entdeckt.

Bei umfangreichen Lagermengen mit Ausgabe in vielen kleinen Mengen benutzt man die Fachkarten als Vorsammlung für die Lagerbuchhaltung. Es gehen dann z. B. lediglich die täglichen Gesamt-Ausgabe- und Einlagerungsmengen in die Lagerkartei über. Zur Kontrolle prüft die Lagerbuchhaltung die materielle Richtigkeit der Eintragungen durch Stichproben und das Gesamtergebnis durch Zusammenrechnen aller Einzelposten auf der Addiermaschine.

Die Buchungen müssen Zug um Zug vorgenommen werden können. Es bestehen Bestrebungen, die Fachkarten bei Vorhandensein einer Lagerkartei ganz auszuschalten[156]). Man will dadurch doppelte Schreibarbeit sparen, das Lagerpersonal entlasten, ihm den Einblick verwehren, fingierte Buchungen durch das Lagerpersonal verhüten.

5. Verwendung von Lochkarten. Zunächst muß man nach folgender Dreiteilung scharf unterscheiden:

a) Man kann eine der vorher beschriebenen Formen der Lagerbuchhaltung anwenden und lediglich die Zusammenstellung und Verrechnung der Inventurergebnisse mit Lochkarten vornehmen.

b) Man kann gleichfalls eine der schon beschriebenen Lagerbuchhaltungs-Formen benutzen, aber die Lochkarten als Hilfsmittel bei der laufenden Verbuchung in der Lagerbuchhaltung heranziehen. Es ist möglich, eine bereits bestehende Materialverrechnung mit Lochkarten für die Zwecke der Lagerbuchhaltung auszunutzen.

c) Man kann die gesamten Lagerveränderungen laufend und ausschließlich (oder fast ausschließlich) mit Lochkarten erfassen und diese zu einer Kartothek zusammenstellen.

Die bloße Zusammenstellung nach a) unterscheidet sich wenig von dem Gebrauch der Lochkarten bei der körperlichen Aufnahme (vgl. auch die Einführung zur buchmäßigen Inventur, S. 72 d. A.). Es handelt sich hier nicht um eine besondere Form der Lagerbuchhaltung.

Eine besondere Form liegt schon bei b) vor[157]). Hier ist eben die Technik der Verbuchung weiter ausgebildet und vervollkommnet worden: Die täglich eingehenden Materialbelege werden sofort

156) Vgl. hierüber auch den Artikel v. E. Th. Bickel, Lagerfachkarten sind überflüssig. In Z. „Organ. Betr. Büro", 31. Jg. 1929, Heft 7, S. 160 f.; RKW.-Veröff. Nr. 39, Abschn. C. Vordrucke der Lagerbuchführung, a. a. O.

157) Vgl. Boesel, Die Lochkarte im Fabrikbetrieb, a. a. O., S. 54 ff.

abgelocht nach Datum, Fabrikbestellnummer (bei Materialbezug vom Lieferer) bzw. Auftragsnummer (bei Materialbearbeitung im Betrieb), Lochkarten-Nummer, Material-Nummer, Menge, Mengeneinheit (z. B. Stück).

Der Hauptvorteil dieses Verfahrens besteht nun in der Vorsammlung der Materialbelege. Das Verfahren rentiert sich also besonders dann, wenn viele einzelne Materialentnahmen vorkommen, wenn z. B. bei einer Vielzahl von Materialien täglich wiederholte Ausgänge desselben Materials stattfinden. Die Materialeingänge dagegen geschehen meist in wenigen großen Posten, doch gibt es auch Betriebe, die ihr Material von vielen einzelnen Stellen her beziehen (sammeln) müssen; besonders im Handel ist dies manchmal der Fall. (Schwergewicht nach der Einkaufsseite hin.) Die Lochkarten werden also immer für bestimmte Zeitabschnitte zusammengefaßt, maschinell sortiert (nach Material-Nummer) und tabelliert, so daß also für jede Material-Nummer die Gesamtzahl der ausgegangenen Mengen (bzw. eingegangenen) erscheint. Natürlich kann man die Karten auch listen, d. h. die Angaben jeder einzelnen Lochkarte vom Tabellendrucker niederschreiben lassen. Nötig ist dies aber nicht, die Ersparnis soll ja gerade in der Zusammenfassung bestehen und die Einzel-Ausgänge (bzw. -Eingänge) sind sowohl auf den Materialbelegen als auch auf den Lochkarten nachprüfbar.

Die Lagerbuchhalter erhalten die vom Tabellendrucker geschriebenen Bogen und verbuchen deren Angaben in der Lagerbuchhaltung. Ein weiterer Vorteil des Verfahrens macht sich jetzt bemerkbar: die Bestandsveränderungen sind bereits nach Material-Nummern sortiert, die Buchungsarbeit ist damit wesentlich erleichtert. — Soll die Verbuchung auch bzw. nur wertmäßig geschehen, so müssen die Lochkarten vor dem Tabellieren bewertet werden. Der Tabellendrucker schreibt dann nicht nur die Gesamtmenge, sondern auch den Gesamtwert der Aus- bzw. Eingänge für jede Material-Nummer.

Nach Angabe Boesels[158]) verringerten sich die Buchungsposten bei dreitägiger Sammlung um 50%, bei sechstägiger um 70%. Selbstverständlich sind diese Zahlen nur für einen bestimmten Betrieb gültig. Sie zeigen aber, welche Ersparnisse tatsächlich möglich sind, denn die Verbuchung in der Lagerbuchhaltung erfolgt entsprechend rascher und macht sie übersichtlicher.

Es ist sehr von Vorteil, wenn bereits eine Materialverrechnung mit Lochkarten besteht. Sie dient der Abrechnung der einzelnen Materialausgänge durch ihre Verteilung auf die einzelnen Aufträge und auf die einzelnen Kostenstellen, durch die Zusammenstellung nach Verwendungsarten und dergleichen mehr.

158) Boesel, Die Lochkarte im Fabrikbetrieb, a. a. O., S. 56.

Viele Großbetriebe verwenden bereits Lochkarten bei der Materialabrechnung. Ein Gutachten des Lochkartenausschusses[159]) weist auf die großen Vorteile hin, die gerade bei der Materialabrechnung durch Lochkarten zu erzielen sind. Da die Lochkarten in jedem Falle auch nach Materialgruppen und -nummern tabelliert bzw. gelistet werden, können die fertigen Tabellen auch den Zwecken der Lagerbuchhaltung dienen. Es wird also eine ohnehin geleistete Arbeit für die Bestandsrechnung ausgenutzt. Bei der Vorsammlung auf Fachkarten oder besonderen Bogen entsteht dagegen ein besonderer Zeit- und Materialaufwand, ganz abgesehen davon, daß die Einzelposten noch zusammengerechnet werden müssen. Zudem werden die Bestandsveränderungen bei dem Lochkartenverfahren nach Material-Nummern sortiert aufgezeichnet. Das Lochkartenverfahren ist also den anderen Verfahren überlegen, wenn es sich um Sammeln, Sortieren und Addieren vieler Einzelposten handelt; wenn eine Materialabrechnung durch Lochkarten bereits besteht, soll sie unbedingt auch für die Lagerbuchhaltung ausgenutzt werden.

Nun ist allerdings zu berücksichtigen, daß die Abrechnungsperioden manchmal längere Zeiträume umfassen. Es gibt Betriebe, die täglich abrechnen, aber auch solche, die jeweils die Materialbewegungen eines ganzen Monats zusammenfassen. Die Dauer des Abrechnungs-Zeitraumes richtet sich nach den Erfordernissen des Betriebes (Umfang, Fabrikationsweise, Fabrikationsdauer usw.). Man kann aber wohl annehmen, daß die Lagerbuchhaltung ihre Aufgaben auch dann erfüllt, wenn sie ihr Material immer für größere Zeiträume zusammengefaßt erhält. Das mindeste freilich ist, daß der Abrechnungs-Zeitraum einen Monat nicht überschreitet, weil sonst eine Brauchbarkeit der Lagerbuchhaltung für die kurzfristige Erfolgsrechnung (Monatsbilanzen) nicht gegeben ist.

Wird es erforderlich, nachträglich den Bestand an einem Tage festzustellen, der kein Abrechnungstag war, so bleibt nichts anderes übrig, als von der letzten Abrechnung v o r dem gewünschten Tage auszugehen und mit Hilfe der Lochkarten über die Bestandsveränderungen zwischen diesem Abrechnungstag und dem gewünschten Tage den Bestand auszurechnen. Die Notwendigkeit, nachträglich den Bestand eines bestimmten Tages zu ermitteln, wird aber nicht oft eintreten. Steht es aber von vornherein fest, daß man den Bestand an einem Nicht-Abrechnungstag kennen muß, so ist es leicht, an dem betreffenden Tage eine Sortierung und Tabellierung der Lochkarten der laufenden Periode nach Material-Nummern vorzunehmen und die Lagerbuchhaltung entsprechend weiterzuführen.

159) Ausschuß für Rechnungswesen, Die Lochkarte, a. a. O., S. 12.

Bei längerer Dauer der Abrechnungszeiträume (etwa von acht Tagen an) ergibt sich folgendes: Die Arbeiten der Lagerbuchhaltung können gleichfalls periodisch erledigt oder auf die Periode verteilt werden. Sie nehmen damit einen geringeren Raum ein als sonst. Gleichzeitig kann aber auch die Buchhaltung selbst vereinfacht werden. Der Anfangsbestand jeder Abrechnung ist gleich dem Endbestand der vorhergehenden, also kann man Listen mit einem vereinfachten Schema anwenden:

Materialgruppe: 20	Abrechnungsperiode: 1. 1. — 10. 1. 36.			Abrechnungsperiode:		
Materialnummer	Bestand 1. 1.	Eingänge 1. 1.-10. 1.	Ausgänge 1. 1.-10. 1.	Bestand 10. 1.	Eingänge 11. 1.-20. 1.	Ausg
20/300						
301						
302						
303						

Gerechnet wird: Bestand 1. 1. + Eingänge 1. 1. — 10. 1. ·/. Ausgänge 1. 1. — 10. 1.= Endbestand am 10. 1. (= Anfangsbestand 11. 1., so daß bei den folgenden Perioden immer nur ein Bestand, der betreffende Endbestand, einzutragen ist).

Zu c): Laufende und ausschließliche (oder fast ausschließliche) Erfassung der Lagerbewegungen mit Lochkarten. Zusammenstellen der Lochkarten zur Kartothek (= Lochkartenkartei).

Die Lochkarte kann man als eine weitergebildete Kartothekkarte ansehen. Es ist möglich, die einzelnen Lochkarten als zusammenhängende Kartothek anzuordnen, so daß die Lochkarten die Lagerkartei selbst darstellen.

Zwei Möglichkeiten ergeben sich dabei:

aa) Für jede Einheit eines jeden Lagerartikels wird eine Lochkarte ausgestellt[160]). Diese Lochkarten enthalten: laufende Nummer, Eingangsdatum der Ware, Lagernummer oder -symbol, Einkaufs- und Verkaufspreis der Einheit und sonstige gewünschte Einzelheiten. Die Lochkarten werden karteimäßig abgestellt, d. h. nach Lagernummern geordnet, so daß bei

[160]) Vgl. z. B. le Coutre-Thoms, Orlex., „Davidson-System", a. a. O.

jeder Lagernummer so viele Lochkarten stehen wie Mengeneinheiten davon vorhanden sind. Die Bestandsveränderungen werden durch Zu- oder Abgabe der entsprechenden Anzahl Lochkarten berücksichtigt. Die neu eingehenden Lochkarten verwendet man zweckmäßig vorher zur Gesamtaufstellung (Tabellierung!) der Eingänge jedes einzelnen Tages. Ebenso benutzt man die entnommenen Karten als Verkaufsbeleg, sortiert und tabelliert sie und erhält damit die Verkäufe jedes Tages. Zur (jederzeit möglichen!) Bestandsermittlung braucht man nur die bereits nach Lagernummern sortiert abgestellten Lochkarten zu tabellieren. Es wird also immer nur die Gesamtmenge jedes einzelnen Artikels niedergeschrieben. Die eingelochten W e r t e sind Verrechnungspreise, weil man sonst bei jeder Wertänderung die Lochkarten erneuern müßte. Der Tabellendrucker addiert diese Werte. Das fertige Inventar erhält man durch Zusammenheften der einzelnen Bogen und hat dann nur noch Abweichungen von den Verrechnungspreisen zu berücksichtigen. — Das Verfahren hat sich, wie im Organisationslexikon hervorgehoben wird, in der Filialabrechnung bewährt. Sicher ist dies gerade auf die vielseitige Verwendbarkeit der Lochkarten zurückzuführen. Sie dienen hier nicht nur zur Bestandsermittlung und Lagerrechnung, sondern auch zu Zwecken der Buchhaltung und der Statistik.

Erkennbar ist auch hier der Grundsatz, ohnehin zu leistende Arbeit für möglichst viele Zwecke auszuwerten. Gerade beim Lochkarten-Verfahren ist dies von besonderer Wichtigkeit, weil es bei seinen hohen Kosten möglichst gut ausgenützt werden muß.

Ich habe dieses Lochkartenkartei-System in der Zentrale einer Schuhhandelsfirma angetroffen, die es bereits längere Zeit mit Erfolg verwendet. Der Einkauf ist dort zentralisiert, sämtliche eingehenden Waren kommen zunächst auf das Zentrallager. Von dort aus werden sie auf die Filialen verteilt. Die Lochkarten bilden die Bestandskartei des Zentrallagers; bei Warenausgang an die Filialen werden die entsprechenden Lochkarten entnommen und in die zugehörigen Schuhkartons gelegt. Beim Verkauf in der Filiale wird die Lochkarte an die Zentrale zurückgeschickt und dient dort als Verkaufsbeleg unter entsprechender Sortierung und Zusammenstellung auf (Verkaufs-)Tabellen. — Damit die Angaben der Lochkarte rasch abgelesen werden können, wird beim Lochen automatisch der Klartext am oberen Rand der Karte mitgedruckt. Da für jede Mengeneinheit eine Lochkarte ausgestellt werden und bei jeder Veränderung eine entsprechende Anzahl Lochkarten hinzugefügt oder entnommen werden muß, ist dieses System vor allem bei einer V i e l z a h l v o n B e s t a n d s b e w e g u n g e n , die a b e r j e w e i l s n u r g e r i n g e M e n g e n umfassen, geeignet. Eine Lochkarten-

Kartei nach diesem System wäre bei Lagern mit Artikelnummern, von denen jeweils Hunderte oder Tausende von Stück vorhanden sind, zu unübersichtlich. Wirtschaftlich wäre diese Kartei allerdings noch im Verkehr mit vielen Niederlassungen, denn diese Form der Kartothek erleichtert gleichzeitig das Ueberwachen der Verteilung der Waren auf die einzelnen Filialen. — Ungeeignet ist das System bei Ein- und Ausgängen in großen Mengen; in diesem Falle entstünde eine erhebliche Mehrarbeit gegenüber den anderen Verfahren.

Die einzelne Lochkarte soll der Mengeneinheit entsprechen. Besser ausgedrückt: die Menge, die von der einzelnen Lochkarte dargestellt wird, muß gleich der Mindestmenge sein, die aller Wahrscheinlichkeit nach jemals zur Ausgabe gelangt. Wenn also eine Ware immer nur zu 12 Stück abgegeben wird, kann man dieses Dutzend auch für die Lochkarte zur Mengeneinheit bestimmen.

bb) Periodische Bestandsfeststellung mit Hilfe von Matrizenkarten und Wiederholungslocher[161]).

Für jede Material-Nummer wird eine „Matrizenkarte" ausgestellt. Sie ist eine Verbundkarte und enthält sämtliche näheren Angaben über den Gegenstand (Lagernummer, Symbol, Lagerort und dergleichen) handschriftlich und gelocht; ausgestellt wird sie beim ersten Zugang an dem betreffenden Artikel. Der Bestand wird nicht gelocht.

Die Matrizenkarte hat etwa folgendes Aussehen:

Kopf: allgemeine Angaben									
	Datum	Menge	Wert	Datum	Menge	Wert	Datum	Menge	Wert
Bestand									
Abgang									
Bestand									
Abgang									
Bestand									
Abgang									
Bestand									
Spaltenziffern 1–45									

Diese Lochkarte ähnelt der Partie-Abrechnungskarte (s. S. 88 d. A.). Sämtliche Matrizenkarten bilden zusammen die Bestandskartei. Sie enthalten die Bestandsveränderungen jedoch nur handschriftlich:

[161]) H. Steinhaus, Bestandskartei auf Lochkarten. „Technik u. Wirtschaft", 22. Jg. 1929, Heft 2, S. 47 ff.

Bei Ausgängen werden Datum, Menge und Wert auf Grund des Materialentnahmescheins handschriftlich in das staffelförmige Schema eingetragen und sofort der neue Bestand ausgerechnet.

Zu bestimmten Abständen (z. B. alle drei Tage) werden nun sämtliche Matrizenkarten durch einen „Wiederholungslocher" geschickt. Dieser „dupliziert" die Matrizenkarten, d. h. er überträgt die Lochungen der Matrizenkarte selbsttätig auf eine zweite Lochkarte. Im gleichen Gang wird außerdem von Hand auf der zweiten Lochkarte der letzte (neueste) Bestand nach der Matrizenkarte eingelocht (mengen- und wertmäßig). Damit enthalten die zweiten Lochkarten sämtliche Eintragungen auf den Matrizenkarten, und zwar nach dem neuesten Stand und vollständig gelocht. Sie werden gelistet und addiert. Sortieren ist unnötig, weil die Matrizenkarten bereits geordnet sind und die Uebertragung auf die zweiten Karten in dieser festgelegten Reihenfolge geschieht.

Die fertigen Tabellen bilden zusammengeheftet das Bestandsbuch.

Die ganze Verbuchung auf den Matrizenkarten ähnelt, wie bereits erwähnt, sehr der Partie-Abrechnung. Die Matrizenkarten stellen bereits für sich eine vollständige Lagerbuchhaltung dar, und zwar eine handschriftlich geführte. Die Besonderheit des Systems besteht darin, daß mit verhältnismäßiger Leichtigkeit und Schnelligkeit unter Verwendung von besonderen Lochkarten Auszüge aus der Kartei gemacht werden können[162]) oder Zusammenstellungen der an bestimmten Zeitpunkten vorhandenen Bestände. Dieses System ist also nur dann angebracht, wenn solche Zusammenstellungen tatsächlich durch die Betriebsverhältnisse erforderlich sind, wenn die Leitung in mehr oder minder kurzen Abständen über die vorhandenen Vorräte verständigt werden muß. Es ist auch nur vorteilhaft bei dauernden umfangreichen Bestandsveränderungen (große Ausgangsmengen), weil bei jeder Zusammenstellung eine jede Matrizenkarte dupliziert werden muß, auch wenn seit der letzten Aufstellung auf ihr keine Veränderungen stattgefunden haben.

Aus dem ganzen Abschnitt über die Lochkarten geht deren vielseitige Verwendungsmöglichkeit hervor. Gleichzeitig ergibt sich, daß diese Verwendungsmöglichkeiten aber auch ausgenutzt werden müssen, damit ein wirtschaftlicher Einsatz des Lochkartenverfahrens gewährleistet ist.

6. Niederschriftlose Lagerbuchführung. Hierbei werden lediglich die Ein- und Auslagerungsbelege gesammelt und geordnet hintereinandergestellt. Die Abstellung erfolgt karteimäßig

[162]) Z. B. für bestimmte Materialgruppen.

nach vorgenommener Durchnumerierung der Belege. Statt Zusammenstellung der Originalbelege in Karteiform kann man auch Durchschriften der Ein- und Ausgangsbelege mit entsprechender Form und Aufdruck als Lagerfachkarten verwenden. Die Durchschriften erhalten laufende Nummern. Ein Beleg wird vor den anderen gehängt und so fort, so daß der neueste (mit dem gegenwärtigen Bestand) ganz vorn (allein sichtbar!) hängt. Hier muß die Durchschrift unbedingt eine Spalte für die Bestandsausrechnung besitzen. Bei einer Revision müßten die Kopien mit den Originalen verglichen werden, um etwaige gefälschte Durchschriften feststellen zu können.

243262. **Wertmäßige Verbuchung**[163]).

Bisher wurde lediglich die rein mengenmäßige Verbuchung dargestellt. Die wertmäßige Verbuchung der Lagerbewegungen ist wegen der Preisschwankungen schwieriger als die mengenmäßige; ich behandele sie deshalb erst jetzt.

Im allgemeinen werden die Waren zu Anschaffungspreisen[164]) bewertet. Treten überhaupt keine Preisschwankungen auf[165]), so ist die wertmäßige Verrechnung sehr leicht. Man braucht lediglich (wie bei der mengenmäßigen Verbuchung) je eine Spalte für Eingang, Ausgang und Bestand vorzusehen, die Mengen mit dem feststehenden Einzelpreis zu multiplizieren und das Ergebnis in die entsprechenden Wertspalten einzusetzen.

Dieses Schema kann man auch dann beibehalten, wenn sich der Einkaufspreis in verhältnismäßig langen Zeitabständen ändert. Für die Wareneingänge und -ausgänge zum geänderten Preis kann man dann ein neues Konto aufmachen und den Restbestand auf dem alten Konto noch zum alten Preis verrechnen. Oder man bringt den Restbestand auf den neuen Wert und bucht die Differenz aus. Bei öfteren Preisschwankungen setzt man die Preise vom jeweils ältesten Bestand ein[166]).

In einer Kontrollspalte werden die jeweils entnommenen Mengen zu den davorstehenden solange zugezählt, bis eine Lieferung verbraucht ist:

163) Vgl. u. a. Ziegler, Das Lager, a. a. O., S. 113 f. — RKW.-Veröff. Nr. 39, S. 54 ff.

164) = Preise, die für die Ware bei der Anschaffung bezahlt worden sind = (historische) Einkaufspreise.

165) Man denke an Markenartikel und an die gegenwärtigen Preisbindungen in manchen Geschäftszweigen.

166) Zum folgenden vgl. Penndorf, Fabrikbuchhaltung, und Penndorf, Industriebetriebslehre, HHSch. I, a. a. O., S. 1180 f.

Kopf: Allgemeine Angaben [167])									
Datum	Eingang			Datum	Ausgang				Bestand
	Lieferer	Einzelpreis	Menge		Werk-Nr.	Einzelpreis	Menge	Kontroll-Summe	
1.1.34.	Bestand	25	300*	1.1.					300
10.2.	Müller	27	300*	2.2.	£ 1223	25	100	100	200
1.6.	Meier	30	150	10.2.					500
				3.4.	£ 1226	25	200	300	300
				1.6.					450
				10.6.	1228	27	50	50	400
				18.6.	1232	27	100	150	300
				25.6.	1241	27	150	300	150
				25.6.	1241	30	50	50	100

Am 25. 6. sind 200 Stück für den Auftrag 1241 ausgegeben worden. Davon entfallen 150 Stück noch auf die Lieferung vom 10. 2. zu dem Einzelpreis von 27. Die restlichen Stück werden zu dem Einzelpreis der nächsten Lieferung (30) verrechnet.

Wollte man am 25. 6. Inventur machen, so müßte man einsetzen: 100 (Bestand) mal 30 (ältester Einzelpreis) = 3000.—.

Bei schneller aufeinanderfolgenden Preisschwankungen rechnet man mit Durchschnittspreisen, Normalpreisen oder Verrechnungspreisen.

1. Durchschnittspreise.

Die Verbuchung ist kontenförmig und staffelförmig möglich:

a) mit nachträglicher Ermittlung des Durchschnittspreises. Der Durchschnittspreis bezieht sich auf einen Zeitraum.

Kopf: Allgemeine Angaben [168])						
Datum	Beleg Vorgang	Menge			Wert	
		Eingang	Ausgang	Bestand	Einzeln	Gesamt
1.1.	Anfangsbestand	5000		5000	3.50	17500.—
10.1.	B 2246	200		5200	3.60	720.—
12.1.	L 5019		4200	1000	—	—
20.1.	B 2301	4000		5000	3.40	13600.—
31.1.	Summen und Durchschnittspreis	9200	4200		3.45	31820.—
"	Endbestand			5000	3.45	17250.—
1.2.	Anfangsbestand	5000		5000	3.45	17250.—

[167]) Entnommen aus Penndorf, Fabrikbuchhaltung (bzw. Industriebetriebslehre, HHSch. I, a. a. O., S. 1181).

[168]) Verbesserung v. Z. „Organisation", 3. Jg. 1901, Heft 8, S. 85.

Den Wert des Bestandes kann man jeden Tag auf folgende Weise errechnen:

Man addiert die gesamten Einkaufswerte und den Wert des Anfangsbestandes. Das Ergebnis teilt man durch die Addition der Anfangsbestandsmenge und sämtlicher Einkaufsmengen, dann erhält man den durchschnittlichen Einkaufspreis:

$$\frac{\text{Wert des Anfangsbestandes} + \text{Wert der Einkäufe}}{\text{Menge des Anfangsbestandes} + \text{Menge der Einkäufe}}$$

$$= \frac{17\,500 + 14\,320}{5\,000 + 4\,200} = 3{,}45 \text{ (rund)}.$$

Durch Multiplikation der Endbestandsmenge (5000) mit dem Durchschnitts-Einkaufspreis (3,45) erhält man den Wert des Endbestandes (RM 17 250.—).

b) Mit laufender Ermittlung des Durchschnittspreises. Die Staffelform eignet sich hierfür am besten. Selbstverständlich ist auch Kontoform möglich[169]). Rasche Aenderungen des Durchschnittspreises bedeuten erhöhte Fehlergefahr. Um einigermaßen mit Menge und Wert in Einklang zu stehen, müssen die Durchschnittspreise oft mehr als zwei Dezimalstellen erhalten. Die Rechnung geht nicht immer so glatt auf wie in dem unten gezeigten Beispiel!

Kopf: Allgemeine Angaben				
Datum	Vorgang / Beleg	Menge	Einzelpreis	Wert
1.1.	Anfangsbestand	5000	3.50	17500.—
10.1.	B 2246 +	200	3.60	720.—
		5200	3.504	18220.—
12.1.	L 5019 ./.	4200	3.504	14716.—
		1000	3.504	3504.—
20.1.	B 2301 +	4000	3.40	13600.—
31.1.	Endbestand	5000	3.42	17104.—

[169]) Vgl. Ziegler, a. a. O., S. 140.

Ich habe in den Beispielen zu a) und b) absichtlich die gleichen Ziffern und Vorgänge verwandt. Bei Gegenüberstellung der Endergebnisse ergibt sich nämlich eine erhebliche Differenz:

	Menge	Durchschnittspreis	Wert
bei a)	5000	3.45	17 250.—
bei b)	5000	3.42	17 104.—
	Differenz =	0.03	146.—

Die Ursache ist in der ungleichen Behandlung der Warenausgänge zu suchen. Es fällt sofort auf, daß die Warenausgänge bei a) mit 3.45 und bei b) mit 3.504 berechnet sind.

Rechne ich laufend den Durchschnitt aus, so muß ich ja zu anderen Ergebnissen kommen, als wenn ich nachträglich für eine ganze Periode den durchschnittlichen Preis ausrechne und in die Bewertung der Warenausgänge noch Einkaufs-Preisschwankungen hineinbringe, die zeitlich erst n a c h den Warenausgängen ihren buchmäßigen Niederschlag gefunden haben.

Die Differenz der Durchschnittspreise nach a) und nach b) wird um so größer sein, je stärker Mengen- und Wertbewegungen im Einkauf n a c h den Warenausgängen stattgefunden haben bzw. je größer die ausgegangenen Warenmengen sind.

Das Verfahren nach a) ist bestimmt e i n f a c h e r durchzuführen, denn der Durchschnittspreis braucht nur einmal (bei der Inventur) ermittelt zu werden. Das Verfahren nach b) ist mühevoller, beansprucht mehr Arbeit, vermittelt aber Werte von größerer Wahrheit, besonders was die Warenausgänge betrifft, und paßt sich besser den Schwankungen an. Es ist darum dem anderen Verfahren vorzuziehen.

2. Mit Vorausbestimmung von N o r m a l - o d e r V e r r e c h n u n g s p r e i s e n unter laufender Korrektur.

Normalpreis und Verrechnungspreis sind einander sehr ähnlich. Beide werden auf Grund der Erfahrung als durchschnittliche Einkaufspreise oder Herstellungskosten ermittelt. Die gesamte Wertverrechnung einer Periode wird mit ihnen durchgeführt. Die Unterschiede zwischen dem Normal- oder Verrechnungspreis und den tatsächlich gezahlten Preisen oder angefallenen Herstellungskosten sind laufend auf einem besonderen Konto zu verbuchen. Am Inventurstichtage ist der Saldo dieses Kontos auf das Waren- oder Fabrikationskonto zu übertragen. Dadurch werden die Unrichtigkeiten des Normal- oder Verrechnungspreises wieder ausgeglichen. Bei starken Preisschwankungen ist es unmöglich, einen Normal- oder Verrechnungspreis auszurechnen.

Normal- oder Verrechnungspreise sind in Industriebetrieben üblich, um die innerbetriebliche Abrechnung vom Rohmaterialein-

kauf bis zum Fertigwareneinkauf zu vereinfachen. Sie kommen auch im Verkehr des Stammhauses mit den Zweigbetrieben vor, gleichfalls zur Erleichterung der Abrechnung. Bei der Lagerkartei mit Lochkarten (Ziffer 243261, S. 92 d. A.) werden Verrechnungspreise auch deshalb angewandt, um die Abänderung der Lochkarten bei Preisänderungen zu ersparen. Bei der Inventur müssen die Differenzen aber nachträglich berücksichtigt werden.

3. Bei Rechnung mit Tageswerten sind die Warenausgänge zu Tages-Einkaufspreisen einzusetzen und die Differenzen zwischen gezahltem und gegenwärtigem Einkaufspreis in einer besonderen Spalte zu verbuchen, die zum Ausgleich der Wertspalte „Eingang" dient.

Die Tageswertrechnung hat den Vorteil, heutige und nicht historische Werte zu liefern. Das ist nicht nur bei der Inventur, sondern auch bei der laufenden Kalkulation, die sich oft auf die Angaben der Lagerbuchhaltung stützt, von Vorteil.

4. Schließlich ist noch die Partie-Abrechnung als Besonderheit zu erwähnen (vgl. den Abschnitt über Lagerfachkarten, S. 86 d. A.). Der Einkaufspreis der Partie muß bekannt sein, die gesamte Partie wird zu diesem Preise abgerechnet. Wenn die Preise rasch schwanken, kann man dieses Verfahren anwenden.

Der Partie-Abrechnung ähnlich ist die Einzelabrechnung. Jedes einzelne Stück wird zu seinem Einkaufspreis abgerechnet[170]) oder zu seinen Herstellungskosten. Durchführbar ist dies nur bei großen Einzelstücken in geringen Mengen.

243263. **Lagerjournal**[171]).

Gewöhnlich werden neben der Lagerbuchhaltung noch Wareneingangs- und Warenausgangsbuch geführt. Durch die Vereinigung beider erhält man das Lagerjournal, dieses geht in die Lagerbuchhaltung über, so daß der Begriff „Lagerbuchhaltung" eine Erweiterung erfährt.

Alle Eingangs- und Ausgangsbelege werden in chronologischer Reihenfolge in das Lagerjournal eingetragen, während sie bei der bisher besprochenen Lagerbuchhaltung nach Warensorten (Konten!) verbucht werden.

Der ganze Buchungsablauf ist vollkommen identisch mit dem einer Hauptbuchhaltung. Selbstverständlich wird man wie bei dieser das manuelle oder maschinelle Durchschreibeverfahren anwenden;

170) Ziegler, Das Lager, a. a. O., S. 137.

171) Vgl. K. Bolle, Erfahrungen mit der Lager-Durchschreibebuchhaltung. Z. „Org. Betr. Büro", 30. Jg. 1928, Heft 12, S. 292 ff.; E. Fein, Gestaffelte Lagerkarten, ZfO., 3. Jg. 1929, Heft 24, S. 658 ff.; o. V., Lagerwesen, Z. „Organ.", 25. Jg. 1923, Heft 10, S. 265; M. Thomas, Lagerbuchführung mit sofortiger Saldierung nach Menge und Wert, Z. „Org. Betr. Büro", 32. Jg. 1930, Heft 22, S. 516 ff.; F. Wegener, Maschinelle Lagerbuchführung in einer mittleren Maschinenfabrik, Z. „Org. Betr. Büro", 31. Jg. 1929, Heft 2, S. 32 ff.; Ziegler, a. a. O., S. 134 ff.

möglich ist ferner das Umdruckverfahren. Die Buchung erfolgt in einem Arbeitsgang, es werden Zeit und Geld gespart und Uebertragungsfehler vermieden. Die Kontrolle samt zeitraubendem Kollationieren fällt weg.

Gewöhnlich wird vom Konto auf das Journal durchgeschrieben und nicht umgekehrt, damit die Schrift auf dem Konto möglichst sauber erscheint. Seltener ist die gleichzeitige Durchschrift auf ein drittes Blatt, den „Sammelbogen" oder das „Sammelkonto", wie es Thomas (a. a. O.) und Ziegler (a. a. O., S. 135) beschreiben. Diese Sammelbogen haben die Aufgabe, die Lagereingänge nach Warengruppen und die Lagerausgänge nach Verbrauchsstellen oder Aufträgen zu trennen; manchmal wird auch nur die Aufgliederung des Verbrauchs erstrebt. Bedeutung haben die Sammelbogen besonders in Industriebetrieben größeren Umfanges (mit zahlreichen Werkstätten und zahlreichen Materialarten).

Durch die Uebereinstimmung der Buchungen ist es möglich, das Lagerjournal aus den einzelnen Warenkonten und umgekehrt die einzelnen Konten aus dem Lagerjournal zu rekonstruieren. Dies ist wichtig bei verlorengegangenen Lagerkarten, bei der Revision und im Brandfalle, wenn das Lagerjournal oder die Kontenaufzeichnungen mit verbrannt sind. Außerdem besteht eine gegenseitige Kontrolle von Lagerjournal und Lagerkonten insofern, als die Summe der Eingangsbuchungen im Lagerjournal gleich der Summe der Eingänge auf den einzelnen Lagerkonten sein muß, ebenso die Summe der Ausgänge im Lagerjournal gleich der Summe der Ausgänge auf den einzelnen Lagerkonten. Der Saldo des Lagerjournals muß gleich der Summe der Salden der einzelnen Lagerkonten sein.

Damit komme ich zum Hauptzweck des Lagerjournals: Bei der rein buchmäßigen Inventur, die sich lediglich auf die Bestandsausrechnung in den Lagerkonten stützt, ist eine Zusammenstellung der einzelnen Bestände (mengen- und wertmäßig) erforderlich, um den Gesamtwarenbestand zu ermitteln. Dies ist eine zeitraubende Arbeit. Durch das Lagerjournal kann man den Gesamtbestand jederzeit feststellen. Es bestehen hierbei folgende Möglichkeiten:

1. bei gleichbleibenden Preisen.

a) Beim Vorhandensein sehr vieler Warensorten verbucht man die Eingänge und Ausgänge nach dem Wert und stellt durch Saldierung der Ein- und Ausgangsspalten den gesamten Warenbestands wert fest. Eine Addierung der Mengen ist nicht möglich, weil sich diese auf Waren verschiedenen Wertes beziehen.

Jedes Lagerkonto erhält eine Nummer, damit man im Journal feststellen kann, auf welches Lagerkonto sich die einzelnen Umsätze

beziehen. Auf den Lagerkonten muß dann bei jedem Vorgang ihre Nummer vermerkt sein; eine andere als die Kontennummer zeigt an, daß die betreffende Buchung auf ein anderes Konto gehört.

Lager-Konto

Gegenstand: Einzelpreis: 3.60					Lagerkonto Nr.: 1252
Datum	Lagerkonto Nr.	Vorgang Beleg	Eingang	Ausgang	Bestand
10. 1.	1252	Uebertrag	5000		5000
10. 1.	1252	B 2246	200		5200

Seite des Lager-Journals

								Seite: 22	
Datum	Lagerkonto Nr.	Vorgang Beleg	Menge		Restbestand auf dem Lagerkonto	Einzelpreis	Wert	
			Eingang	Ausgang			Eingang	Ausgang
9. 1.	—	Uebtr. v. S. 21	—	—	—	—	45620.—	12390.—
10. 1.	933	B 2138	350		600	2.—	700.—	
10. 1.	2065	L 5009		55	23	1.50		82.50
10. 1.	1252	B 2246	200		5200	3.60	720.—	

Lagerkonto rein mengenmäßig, Lagerjournal mengenmäßig und wertmäßig geführt.

Die Ueberträge von Seite zu Seite (bzw. zwischen den einzelnen Blättern oder Karten desselben Lagerkontos) sind natürlich nicht durchzuschreiben. Bei den Journalseiten kann man auch lediglich den Saldo der vorhergehenden Seite übernehmen und jede Seite für sich abschließen und nachkontrollieren, damit keine Fehler mitgeschleppt werden und die Additionen kleiner werden.

Bei der Jahresinventur muß man auf die einzelnen Lagerkonten zurückgreifen, weil das Inventar jede einzelne Waren-

sorte nach Menge und Wert zu enthalten hat. Der Vorteil der raschen Bestands-Wertermittlung besteht also nur für die kurzfristige Erfolgsrechnung.

b) Werden nur wenige Warensorten geführt, so kann man das Prinzip des amerikanischen Journals anwenden:

Linke Seite

22

Datum	Vorgang Beleg	Ware A		Ware B		Ware C		Ware D	
		Eingang	Ausgang	Eingang	Ausgang	Eingang	Ausgang	Eingang	Ausgang

Rechte Seite

22

Ware E		Ware F		Ware G		Ware H		Ware J	
Eingang	Ausgang	Eingang	Ausgang	Eingang	Ausgang	Eingang	Ausgang	Eingang	Ausgang

Das Journal kann in diesem Falle entweder rein mengen- oder rein wertmäßig geführt werden. Beides zusammen ist wegen des beschränkten Raumes nicht möglich. Bei rein mengenmäßiger Führung ist der Saldo jeder Warenspalte noch mit dem Einzelpreis zu multiplizieren. Durch Addition der auf diese Weise gefundenen Beträge erhält man den Gesamt-Warenbestandswert. Das Verfahren bietet den Vorteil einer genauen Kontrolle über jede einzelne Warensorte. Auf die Führung besonderer Lagerkonten kann man hier sogar verzichten. Für die Aufstellung des Inventars ergeben sich keine Schwierigkeiten, denn der Einzelpreis ist bekannt, und mit seiner Hilfe kann man aus den Mengen die Werte oder aus den Werten die Mengen ermitteln, je nachdem, wie das Journal geführt wird.

2. Bei schwankenden Preisen.

a) Preise vom jeweils ältesten Bestand. Je nach Zahl der Warensorten kann man die amerikanische oder die Kontenform auf das Lagerjournal anwenden. Mengen und Preise sind aus den Lagerkonten zu entnehmen. Bei Kontenform muß die Jahresinventur auf die Lagerkonten zurückgreifen.

Die Eingänge werden gesondert von den Ausgängen verrechnet und nicht in durchlaufenden Zeilen gebucht (vgl. Abb. S. 97). Um das Durchschriftverfahren anwenden zu können, müßte das

Lagerjournal in ein Eingangs- und ein Ausgangsjournal aufgeteilt werden. Bei wertmäßiger Verrechnung im Journal sind die Ausgänge sofort zum Preise des jeweils ältesten Bestandes zu verbuchen, damit laufend eine Errechnung des Lagerwertes möglich ist.

b) Durchschnittspreise. Nachträgliche Ermittlung des Durchschnittspreises (vgl. Abb. S. 97) würde die jederzeitige wertmäßige Ermittlung des Lagerbestandes im Lagerjournal unmöglich machen. Auch aus den auf Seite 99 angeführten Gründen ist die laufende Ermittlung des Durchschnittspreises vorzuziehen.

Es sind nur die Zu- und Abgänge in das Journal durchzuschreiben. Die Bestandsausrechnung und Ausrechnung des Durchschnittspreises ist getrennt vorzunehmen.

Staffelform:

Gegenstand: Lagerkonto Nr.: 1252

Lagerkonto

Datum	Lagerkonto Nr.	Vorgang / Beleg		Menge	Einzelpreis	Wert
1.1.35.	1252	Anfangsbestand		5000	3.50	17500.—
10.1.	1252	B 2246	+	200	3.60	720.—
				5200	3.504	18220.—
12.1.	1252	L 5019	./.	4200	3.504	14716.—
				1000	3.504	3504.—

Seite: 22

Lagerjournal

Datum	Lagerkonto Nr.	Vorgang / Beleg		Menge	Einzelpreis	Wert
1.1.35.	—	Gesamt-Anfangsbestand		—	—	210000.-
3.1.	933	B 2238	+	350	2.—	700.
						210700.-
5.1.	2065	L 5012	./.	55	1.50	82.50
10.1.						210617.50
	1252	B 2246	+	200	3.60	720.-
						211337.50

Kontenform:

Schwierig ist hierbei die „Querrechnung", durch die der jeweilige Durchschnittspreis errechnet wird. M. Thomas beschreibt in der Zeitschrift „Organisation — Betrieb — Büro" (a. a. O.) eine Lagerbuchführung mit Tagebuch und Lagerkonten, die mit einer schreibenden Rechenmaschine erledigt wird. Die Maschine addiert automatisch und rechnet ebenso automatisch den Gesamtpreis und den Durchschnittspreis aus.

Sowohl bei der Staffel- als auch bei der Kontenform muß man für Zwecke der Jahresinventur auf die einzelnen Lagerkonten zurückgehen.

c) Normalpreise, Verrechnungspreise, Tageswerte.

Die Lagerjournalseite erhält man hier entweder durch Erweiterung des kontenförmigen Vordrucks im Lagerkonto um eine Eingangs- und eine Ausgangs-Wertspalte, so daß lediglich die Gesamtwerte ersichtlich sind und bei der Jahresinventur auf die Lagerkonten zurückgegriffen werden muß,

oder durch Erweiterung des Lagerkonto-Vordrucks zur Form des amerikanischen Journals, geeignet bei Vorhandensein nur weniger Warensorten.

Bisher ist das Lagerjournal als fest gebundenes Buch behandelt worden. Es kann aber auch in losen Blättern geführt werden („Tagebuchbogen"). Dies hat den Vorteil, daß man bei Monatsschluß die abgeschlossenen Journalbogen dieses Monats aus der Lagerbuchhaltung vollkommen herausnehmen und an anderer Stelle für die Monatsbilanz bearbeiten und nachkontrollieren kann. Die Lagerbuchhaltung arbeitet ungestört mit neuen Journalbogen weiter.

Es bietet sich aber noch die Möglichkeit, die Journalbogen für jeden Tag gesondert aufzustellen. Dadurch erhält man dasselbe wie die „Lagerberichte", die allerdings meist direkt vom Lagerpersonal zusammengestellt werden. Ein solcher Lagerbericht gibt die gesamte Warenbewegung im Lager für einen bestimmten Tag an.

2433. Buchmäßige Inventur der Fabrikationsbestände.

Das Beispiel der Lagerbuchhaltung kann man nicht ohne weiteres auf die Fabrikationsbestände anwenden, die sich ja in dauernder Veränderung befinden. Zwei Verfahren sind möglich; je nach der Fabrikationsweise ist das erste oder das zweite anwendbar. Die Verwendung von Lochkarten ist in beiden Fällen vorteilhaft, wenn

es sich um die Verrechnung erheblicher Mengen von Material- und Lohnzetteln handelt. Besonders im zweiten Falle eignen sich die Lochkarten sehr gut zur Verteilung der Material- und Lohnzettel auf die einzelnen Aufträge unter gleichzeitiger Addition der einzelnen Werte für jeden Auftrag.

24331. Aufzeichnung nach Arbeitsstufen[172]).

Bei Massenfertigung, unter Umständen auch bei Serienfertigung, teilt man die gesamte Fabrikation in die Bearbeitungsstufen ein. Die Aufzeichnung der Bewegungen in der Fabrikation erfolgt in Karteiform; Buchform ist auch möglich, aber nicht so praktisch.

Diese „Fabrikations-Kartei“[173]) wird untergeteilt nach Fabrikaten und innerhalb der Fabrikate nach Bearbeitungsstufen. Die Einteilung kann auch umgekehrt nach Fabrikationsstufen und dann erst nach Fabrikaten erfolgen, falls sämtliche Fabrikate denselben Bearbeitungsvorgängen unterliegen. Die Grundidee dieses Verfahrens ist, die einzelnen Werkstücke vom Eintritt des Rohmaterials in die Fabrikation an buchmäßig festzuhalten und durch Umbuchung von einer Karte zur andern das Fortschreiten der Fabrikation zu verfolgen, bis das fertige Fabrikat hergestellt ist. Auf den einzelnen Karten müssen dann die Fabrikationsbestände nach ihrer jeweiligen Verteilung auf die einzelnen Arbeitsstufen ersichtlich sein.

Arbeitet die Vorkalkulation sehr genau und liegt Massenfertigung vor mit wenigen gut abgrenzbaren und auskalkulierten Arbeitsstufen, dann kann man die Fabrikationsbestände rein mengenmäßig aufzeichnen. Der Betrieb muß laufend den Uebergang der einzelnen Werkstücke in eine höhere Arbeitsstufe an die Karteiführer melden. Erst dann, wenn ein Werkstück eine Arbeitsstufe ganz durchlaufen hat, darf es in der Kartei auf die entsprechende Karte umgebucht werden. Andernfalls würde es bei einer Inventur mit dem vollen Wert der nächsthöheren Arbeitsstufe bewertet werden, während die Arbeit in dieser Stufe vielleicht erst begonnen hat.

Bei der Inventur wird lediglich für jede Arbeitsstufe die Menge von Werkstücken festgestellt, die diese Stufe vollständig durchlaufen hat. Dies ist der Saldo der Ein- und Ausgänge auf den einzelnen Karten. Aus der Vorkalkulation wird der Herstellungspreis für ein Werkstück der betreffenden Stufe entnommen und mit der Anzahl der Werkstücke derselben Stufe multipliziert. Als Ergebnis erhält

172) Ausgearbeitet nach einem Beispiel aus einer Sektkellerei; vgl. auch Erzgraber, Ein Beitrag zum Problem der ständigen Inv. in einer Porzellan-Fbrk., Z. „Org.“. 18. Jg. 1916, Heft 10. S. 218 ff.

173) „Fabrikations-Buchhaltung“ (analog der Lagerbuchhaltung) könnte leicht mit Fabrikbuchhaltung verwechselt werden.

man die Herstellungskosten der Werkstücke in den einzelnen Arbeitsstufen. Die Aufzeichnung kann aber auch vermittels der Unterlagen der Nachkalkulation (Material- und Lohnzettel) erfolgen.

Zur näheren Erläuterung soll ein einzelnes Stück eines bestimmten Fabrikates von seinem Eingang in die Fabrikation bis zur Fertigstellung betrachtet werden: Das Rohmaterial gelangt in die Fabrikation. Die Lagerbuchhaltung bucht es als Ausgang. Für die Fabrikationskartei ist es ein Eingang, der der untersten Stufe der Fabrikationskartei (Stufe 1) belastet wird. Unterlage ist der Material-Entnahme-Schein. Jetzt wird das Rohmaterial bearbeitet. An Hand der Lohnzettel wird der Lohn der untersten Stufe (1) der Fabrikationskartei belastet. Das Werkstück wandert zur nächsten Arbeitsstufe (Stufe 2). Sowie die Löhne der Stufe 2 und evtl. hier hinzukommendes Rohmaterial angefallen sind, erfolgt die Umbuchung in der Kartei auf diese (nächsthöhere) Arbeitsstufe sowie die Verbuchung der auf dieser Stufe angefallenen Löhne und Materialien an Hand der Lohnzettel und Material-Entnahme-Scheine. So geht die Verbuchung fort bis zum fertigen Fabrikat, hier wird die Fabrikationskartei wieder verlassen („erkannt") und die Lagerbuchhaltung nimmt die fertigen Produkte auf (wird „belastet").

Da es sich bei jeder Stufe um durchaus gleichartige Halbfabrikate handelt, kann man die einzelnen Ein- und Ausgänge auf den einzelnen Stufen für sich addieren und gegeneinander saldieren. Der Endsaldo sämtlicher Ein- und Ausgänge einer Stufe stellt darum den Gesamtbestand an Halbfabrikaten dieser Stufe dar. Die Ermittlung kann sowohl rein wertmäßig als auch mengenmäßig und wertmäßig zusammen erfolgen.

Hauptverschnitt										
Datum	Menge				Text	Wert				
	Alt. Best.	Zugang	Abgang	Neu. Best.		Alt. Saldo	Zugang	Abgang	Neu. Saldo	pro 1
10. 7.	20 000			20 000	Übertrag	8000.—			8000.—	-.4000
10. 7.	20 000	500		20 500		8000.—	150.—		8150.—	-.3976
10. 7.	20 500		2500	18 000		8150.—		994.—	7156.—	-.3976

An Hand einer solchen Fabrikationskartei kann man das Durchlaufen des Rohmaterials durch die Fertigung und die Verteilung der Löhne auf die einzelnen Arbeitsstufen und Fabrikate verfolgen. Die Kalkulation erhält in der Fabrikationskartei eine starke Stütze.

Theoretisch kann man dieses Verfahren bei jeder Fertigungsweise anwenden. Schon bei mehrfacher Serienfabrikation und erst recht bei Einzelfabrikation wird es jedoch praktisch unmöglich, für jedes Fabrikat und davon wieder für jede Fabrikationsstufe eine Karte anzulegen, um die Bestände in den einzelnen Stufen festzustellen, weil die Vielzahl der möglichen Stufen und die Vielzahl der Fabrikate eine solche Fabrikationskartei unwirtschaftlich und unübersichtlich macht. Die Verbuchung der einzelnen Lohnzettel und Materialentnahmescheine auf die verschiedenen Arbeitsstufen und Fabrikate wird zu schwierig.

Die einzelnen Aufträge sind so verschieden, daß man mit der Anordnung der Stufen nicht mehr auskommt und ganz von selbst das zweite Verfahren wählt, die nach A u f t r ä g e n geordnete Aufzeichnung.

24332. Aufzeichnung nach Aufträgen[174]).

Hierbei sind die für jeden einzelnen Auftrag anfallenden Lohn- und Materialkosten zu sammeln. Ein solches Verfahren haben wir bereits bei der körperlichen Aufnahme der Halbfabrikate durch die Begleitkarten (o. dgl.) gesehen. Man könnte also die bisherigen Begleitkarten aus dem Betriebe herausnehmen und zu einer Fabrikations-Kartei zusammenstellen. Sämtliche Lohnzettel und Material-Entnahme-Scheine sind mit der entsprechenden Auftragsnummer versehen, so daß die Verbuchung nicht schwer ist.

Der Ablauf des Verfahrens ist folgender: Bei Eingang des Auftrages wird eine Karte für die Fabrikationskartei ausgestellt. Dies kann zusammen mit der Ausstellung der Arbeitszettel erfolgen. Die Karte wandert in die Kartei, wo sie unter der Auftragsnummer abgestellt wird. Alle Material- und Lohnzettel gelangen gleichfalls zur Kartei und finden ihren buchmäßigen Niederschlag auf der Karteikarte mit derselben Auftragsnummer.

Die Kartei wird also rein wertmäßig geführt; wird sie stets auf dem laufenden gehalten, ohne noch nicht verbuchte Posten, dann kann man für jeden einzelnen Auftrag zu beliebiger Zeit den Herstellungskostenwert feststellen, indem man die bisher verzeichneten Kosten addiert und den Gemeinkostenzuschlag hinzusetzt.

In Baugeschäften ist auch die Aufnahme fertiger Bauten und Anlagen in dieser Weise üblich, weil es sich meist um individuelle Arbeiten handelt, deren Wert direkt durch Addition der Selbstkosten festgestellt wird. Es muß natürlich noch die Erwägung hin-

[174]) Ausgearbeitet nach einem Beispiel aus einem Apparatebaubetrieb.

Auftragsnummer: 2090			
Datum	Beleg	Betrag	Technische Beschreibung
28. 9. 34.	ÖLM 7731	21.55	
28. 9. 34.	ÖFL 3925	7.92	
29. 9. 34.	ÖLM 7820	10.26	
Material + Lohn =			
+ % Gemeinkosten			
Gesamt:			

zutreten, ob dieser Wert auch in die Bilanz eingesetzt werden kann (z. B. wenn der Bauherr inzwischen zahlungsunfähig geworden ist und die Vorauszahlungen kaum die Selbstkosten decken).

244. Verbundene Inventur.

2441. Idee und Schwierigkeiten[175]).

Sowohl buchmäßige als auch körperliche Inventur haben jede für sich ihre besonderen Vorteile und auch Nachteile, wobei die Vorteile der einen Art die Nachteile der andern sind und umgekehrt. Es lag darum nahe, beide Inventurarten miteinander in geschickter Weise zu verbinden, um so ein genaues und rasches Inventurergebnis zu erhalten. Natürlich verursacht die verbundene Inventur höhere Kosten als die buchmäßige oder die körperliche Inventur allein[176]), sie ist darum nicht in allen Betrieben anwendbar. Man findet sie vor allem in mittleren und Großbetrieben.

Bei der verbundenen Inventur liefert der buchmäßige Teil rasch die einzelnen Mengen und Werte, während die körperliche Aufnahme die Angaben der buchmäßigen Inventur überprüft. Gleichzeitig findet aber umgekehrt auch eine Kontrolle der körperlichen Aufnahme durch die buchmäßige statt. Eintretende Differenzen können auf die auf Seite 30 behandelten Gründe (Gewichts- und Formveränderungen in der Ware, Veruntreuungen, Fehler des Lagerpersonals) zurückzuführen, aber auch in Fehlern des Aufnahmepersonals oder der Lagerbuchhalter zu suchen sein. Man muß den

175) v. Sazenhofen, a. a. O.; Busse, a. a. O., S. 38 f; Nicklisch, HdB. „Inventur", a. a. O.

176) Im allgemeinen: Die Kosten für beide Arten zusammen.

einzelnen Möglichkeiten nachgehen und die Gründe für die Differenzen näher feststellen. Es ist zweckmäßig, die Ergebnisse der körperlichen und der buchmäßigen Inventur zusammenzustellen, die Differenzen gesondert auszuweisen und ihre Aufklärung zu vermerken. Man muß nicht nur das Vorhandensein von Fehlern und Differenzen, sondern auch ihre Ursache kennen; dies kann z. B. zu einer entsprechenden Umgestaltung der Lagerbuchhaltung oder zu einer Verschärfung der Betriebskontrolle führen.

Zur Nachprüfung der Differenzmöglichkeiten ist festzustellen, ob die körperliche Aufnahme genügend kontrolliert wurde und ob auch die Ergebnisse der buchmäßigen Inventur zuverlässig sind. — Ueberwiegt z. B. der Sollbestand eines Lagerkontos um 10 kg den Istbestand, während auf einem anderen Lagerkonto umgekehrt der Istbestand um 10 kg höher ist als der Sollbestand (sogen. „kompensierende Differenzen"), so kann eine Verwechslung der beiden Lagerkonten bei einer früheren Verbuchung vorliegen. Solche kompensierenden Differenzen werden sofort auf den betreffenden beiden Lagerkonten nachgeprüft. — Die Veränderungen in der Ware selber können durch Erfahrungssätze (vgl. z. B. S. 73) berücksichtigt werden. Ergeben sich trotzdem immer noch erhebliche Differenzen, war die Aufnahme sorgfältig durchgeführt und arbeitet die Lagerbuchhaltung zuverlässig, dann ist mit Sicherheit die Schuld an den Differenzen beim Lagerpersonal zu suchen.

Die Kontrolle sowohl des Lagerpersonals als auch der Lagerbuchhalter ist ein besonderer Vorteil der verbundenen Inventur, den weder körperliche noch buchmäßige Inventur allein besitzen. Bei entsprechend ausgebauter körperlicher Aufnahme und ständiger Kontrolle durch die (ihrerseits von der Verwaltung kontrollierte) Lagerbuchhaltung arbeitet das Lagerpersonal zuverlässig und Veruntreuungen sind sehr selten.

Eine Schwierigkeit liegt bei der verbundenen Inventur darin, daß zum Beispiel die Lagerbuchhaltung noch nicht alle Ausgänge verbucht hat, während die körperliche Inventur die noch nicht verbuchten Ausgänge bereits berücksichtigt. Darum ist darauf zu achten, daß die Lagerbuchhaltung niemals in Rückstand gerät und ein Gleichlauf zwischen buchmäßiger und körperlicher Inventur hergestellt wird. Vor allem ist das Datum des Ein- oder Ausganges auch in der Lagerbuchhaltung festzuhalten.

Die Vorteile der verbundenen Inventur beziehen sich im wesentlichen auf die Inventur der Lagerbestände. Die Inventur der Fabrikationsbestände arbeitet vor allem mit den feststehenden Herstellungskosten, Differenzen sind bei ihr nicht so leicht möglich wie bei der Inventur der Bestände auf Lager.

2442. Erscheinungsformen.

Bei der verbundenen Inventur der Lagerbestände haben sich mehrere Erscheinungsformen herausgebildet. Die Unterscheidung richtet sich nach der zeitlichen Verteilung der körperlichen Aufnahme, die eine Art Kontrollinventur darstellt.

24421. Kontrollinventur am Stichtag.

Die körperliche Aufnahme am Bilanzstichtag (oder sonstigen Inventur-Stichtag) ist selten. Die Inventurarbeiten drängen sich hier zu sehr zusammen, denn zu gleicher Zeit müssen zwei getrennte Inventuren vorgenommen werden. Allerdings bestehen Möglichkeiten zur Erleichterung. Man kann z. B. anhand der Lagerbuchhaltung bereits vor der körperlichen Inventur ein Verzeichnis der Lagergegenstände anfertigen, am Stichtag die Bestände laut Lagerbuchhaltung einsetzen und hat dann bei der körperlichen Aufnahme nur die Angaben der Lagerbuchhaltung nachzuprüfen und abzuhaken. Oder man nimmt die körperliche Aufnahme am Stichtag vor und vergleicht nachträglich die Aufnahme-Ergebnisse mit den Beständen, wie sie von der Lagerbuchhaltung ausgewiesen werden. Die Feststellung dieser Bestände ist ja später noch jederzeit möglich. Kleinere Betriebe oder Großhandelsbetriebe mit geringer Anzahl der Umsätze können die körperliche Aufnahme für die Jahresinventur am Bilanzstichtage durchführen. Wird die Inventur aus anderen Gründen als wegen Jahresabschluß vorgenommen, so wird es meist nicht zu umgehen sein, die körperliche Aufnahme auf den Stichtag zu legen (z. B. bei Auseinandersetzungen).

24422. Kontrollinventur, die bereits längere Zeit vor dem Stichtag einsetzt und bis zum Stichtag dauert.

Größere Betriebe (besonders Industriebetriebe) vermeiden nach Möglichkeit die körperliche Aufnahme am Stichtag. Bereits längere Zeit vorher beginnen sie mit dem Vergleich der Buchbestände mit den tatsächlich vorhandenen Beständen. Dies geschieht in der Weise, daß systematisch eine Warensorte nach der andern überprüft wird; an einer bestimmten Stelle des Lagers wird angefangen; bis zum Stichtage müssen sämtliche Posten nachgeprüft sein. Umfaßt das Lager z. B. 3000 einzelne Warensorten und beginnt die Inventur 100 Werktage vor dem Stichtag, so sind durchschnittlich im Tag 30 Sorten nachzuprüfen. Die Aufnahmearbeit wird damit sehr stark zeitlich verteilt und kann neben den laufenden Arbeiten erledigt werden.

Die Veränderungen innerhalb der einzelnen Warensorte zwischen körperlicher Aufnahme und Stichtag werden durch die Lagerbuchhaltung festgehalten. Am Stichtag werden die Bestände in

das Inventar aufgenommen, so wie sie die Lagerbuchhaltung verzeichnet.

Die Gefahr von Irrtümern, Buchungsfehlern, Fälschungen, Veruntreuungen und die Nichtberücksichtigung von Form- oder Gewichtsveränderungen werden darum um so größer, je größer der Zeitabstand zwischen körperlicher Aufnahme und Stichtag ist. Bei Waren, die während der Lagerung Veränderungen der Form oder des Gewichtes unterliegen, ist deshalb nur die körperliche Aufnahme am Stichtage (Ziffer 24421 d. A.) geeignet.

Eine solche Kontrollinventur, die bereits lange vor dem Stichtage beginnt, kommt natürlich nur dann in Betracht, wenn man den Stichtag im voraus ungefähr kennt. Im wesentlichen wird dies der Fall bei der regelmäßigen Jahresinventur sein (Bilanzstichtag).

24423. Kontrollinventur, verteilt über das ganze Geschäftsjahr[177]).

Der Grundgedanke ist, die Ueberprüfung der buchmäßigen Bestände auf das ganze Jahr gleichmäßig zu verteilen und hierdurch die Arbeit der körperlichen Aufnahme auf ein Mindestmaß pro Werktag herabzusetzen. Man kann sich mit den aufzunehmenden Gegenständen eingehender beschäftigen, z. B. ihren Zustand und ihre Verwendungsfähigkeit genau prüfen. Die Kosten der körperlichen Aufnahme sind hier im Vergleich zu anderen Verfahren sehr gering, denn die Aufnahmearbeiten können von ohnehin beschäftigtem Personal nebenbei erledigt werden[178]).

Falls die Lagerbestände Form- oder Gewichtsveränderungen unterliegen, wird die über das ganze Geschäftsjahr verteilte körperliche Aufnahme zur Kontrolle des Personals benutzt und für den Jahresabschluß eine besondere körperliche Aufnahme am Stichtag vorgesehen. Die Kontrolle wird verschärft, wenn diese körperliche Aufnahme mehrmals innerhalb eines Jahres stattfindet.

Die Verteilung der Kontrollinventur auf das Jahr kann durch Auflösung in festabgegrenzte „Teil-Inventuren" erfolgen, die jeweils ganz bestimmte Teile des Lagers kontrollieren.

Man muß bei der Verteilung der körperlichen Aufnahme (Kontrollinventur) mehrere Verfahren unterscheiden:

244231. nach Grimshaw.

Grimshaw[179]) beschreibt ein Verfahren, das bei der amerikanischen Schreibmaschinenfabrik Remington damals (1908) üblich war. Dieser Betrieb hatte eine sehr straffe Lagerorganisation. Die Bestände wurden laufend auf ganz bestimmter Höhe gehalten. Auf

177) Ziegler, a. a. O., S. 145, bezeichnet diese als permanente Inventur. Vgl. dagegen Ziff. 2431 d. A.

178) Behlert, Periodische Bestandsaufnahme, ZfO. 1935, Heft 12, S. 459 ff.

179) Grimshaw, Immer fertige Inventur. Z. „Organisation", 10. Jg., 1908, Heft 22, S. 560 ff.; Heft 23, S. 583 ff.

Fachkarten zeichneten die Lagerarbeiter die Zugänge und Abgänge auf und rechneten sofort den Bestand aus. Dies erfolgte rein mengenmäßig.

Die Kontrolle geschah durch Stichproben des Lagerverwalters. Dieser prüfte systematisch von Tag zu Tag fortschreitend eine Warensorte nach der andern. Allmählich wurde dadurch der ganze Warenbestand überprüft. Am Stichtag wurde der Bestand aus den Karten in das Inventar übernommen.

Verallgemeinert bedeutet das Verfahren eine Kontrolle, bei der dem Personal von vornherein bekannt oder doch leicht erkennbar ist, wann und was geprüft wird. Je weiter die Aufnahme vom Stichtag zeitlich entfernt ist, um so größer die Fehlermöglichkeit.

244232. **nach Grull.**

Grull nimmt auf Fehlermöglichkeiten solcher Art Rücksicht. Er stellt einen Kontrollplan auf, wobei er die Zahl der bei den verschiedenen Posten vor sich gehenden Bestandsänderungen beachtet; die Fehlergefahr wird um so größer, je mehr Zu- und Abgänge vorkommen. Posten mit starken Veränderungen sollen also, das ist wohl seine Meinung, erst kurz vor dem Stichtag kontrolliert werden.

Gruppen gleichartiger Waren sollen möglichst hintereinander kontrolliert werden, weil leicht Verwechselungen innerhalb dieser Gruppen vorkommen können. Die einzelnen Aufnahmen will Grull möglichst in die Zeiten kurz vor neuen Bestellungen und Auffüllungen des Lagers verlegen, weil dann die Bestände niedriger und darum leichter aufzunehmen sind.

Dieses Verfahren richtet sich also nach Gesichtspunkten, die nichts mit der Lageranordnung zu tun haben, sondern auf Erzielung eines genaueren Ergebnisses gerichtet sind. Darum ist dieses Verfahren besser als das erste. Beide haben ein gemeinsames Merkmal: sie gehen von einem bestimmten Aufnahmeschema aus, das sich von Jahr zu Jahr kaum ändert und dem Lagerpersonal bekannt ist.

244233. **nach Behlert.**

Sehr zweckmäßig ist das Verfahren nach Behlert[180]). Hauptsache ist der „Aufnahmeplan" (vgl. Grulls Kontrollplan).

Dieser besteht aus einer systematischen Festlegung der Reihenfolge, in welcher das Lager aufzunehmen ist. Es muß genau zu ersehen sein, an welchem Tage die Kontrollaufnahme der einzelnen Lagerbestände zu erfolgen hat. Dabei darf der Aufnahmeplan nur den Leitern der Unternehmung bekannt sein. Niemand sonst darf wissen, wann und was geprüft wird. Das Aufnahmeschema wech-

[180]) Behlert, Tägliche Bestandsaufnahme, a. a. O., S. 529 ff. (ZfO. 2. Jg. 1928, Heft 19).

selt von Jahr zu Jahr. Dadurch wird eine „Atmosphäre der absoluten Kontrolle" geschaffen. Allerdings ist auch hier die Fehlermöglichkeit groß. Im schlimmsten Falle können sogar bis zu zwei volle Jahre zwischen den einzelnen Aufnahmen liegen, wenn nämlich dieselben Artikel zufällig Anfang 1934 und dann erst wieder Ende 1935 kontrolliert werden. Es ist bei diesem Verfahren darum besser, die Kontrolle mehrmals innerhalb eines Jahres vorzunehmen, vor allem bei den öfter umgesetzten und den wertvolleren Waren.

Es muß nicht unbedingt jeden Tag aufgenommen werden[181]). Bei geringer Anzahl der Lagerbestände braucht nur wöchentlich oder monatlich eine Aufnahme stattzufinden. Ferner besteht die Möglichkeit, die vorhandenen Arbeitskräfte besser zu nutzen, indem die Kontrollaufnahmen hauptsächlich in die Zeit der geringsten Beschäftigung (bei Saisonbetrieben z. B.) verlegt werden. Dann kann man mehr Sorgfalt auf die Aufnahme verwenden. Der Einsatz der Kontrollaufnahmen kann auch völlig überraschend geschehen, das Lagerpersonal wird dadurch veranlaßt, das Lager stets gut in Ordnung zu halten.

Behlert benutzt ein besonderes Aufnahmeformular, dessen Angaben nach der Aufnahme mit der Lagerbuchhaltung verglichen werden. Zum Nachweis der erfolgten Inventur haben die betreffenden Lagerkonten einen Vermerk zu erhalten: Tag der Aufnahme, Blattnummer des Aufnahmeformulars, ermittelter Bestand. Die Aufnahmevordrucke müssen sorgfältig aufbewahrt werden (Originalnachweise der Inventur-Aufnahme!).

Bei der über das ganze Jahr verteilten Inventur können Differenzen zwischen Soll- und Istbestand vor allem dadurch entstehen, daß im Sollbestand inzwischen (kurz vor der Aufnahme) stattgefundene Veränderungen noch nicht berücksichtigt sind. Behlert will Differenzen dieser Art dadurch ersichtlich machen, daß man feststellt, ob am Aufnahmetag schon Veränderungen eingetreten sind, und die betreffenden Belege kennzeichnet. Zu diesem Zweck müssen aber die Belege immer bis zum Betriebsschluß zurückgehalten werden und kommen erst am nächsten Tage zur Bearbeitung durch die Lagerbuchhaltung; die gesuchten Belege müssen erst heraussortiert werden. Besser ist es, Anweisung zu geben, daß die nach der Aufnahme noch anfallenden Belege über Bestandsveränderungen des gleichen Tages gekennzeichnet werden. Die Lagerbuchhaltung hat dann nur die nicht gekennzeichneten Belege des Aufnahmetages (natürlich nur für die geprüften Gegenstände) zu berücksichtigen, um den richtigen Sollbestand zur Prüfungszeit zu erhalten. Dieser kann dann mit dem vorgefundenen Istbestand ver-

[181]) Behlert, Periodische Bestandsaufnahme, a. a. O.

glichen werden. — Teilentnahmen können weitere Differenzen hervorrufen. Auf einem Materialentnahmeschein dürfen deshalb nur dann mehrere Gegenstände verzeichnet sein, wenn sie auch gleichzeitig oder doch spätestens alle am gleichen Tag vom Lager entnommen werden.

24424. Zusatzkontrollen[182]).

Wegen der erheblichen Differenzmöglichkeiten bei über das Jahr verteilter Kontrollinventur ergänzt man die körperliche Aufnahme durch zusätzliche Kontrollen.

244241. Nullmeldungen.

Dies sind Zettel, die vom Lagerverwalter ausgestellt und an die Lagerbuchhaltung geschickt werden, wenn ein Bestand vergriffen ist. Sie stellen keine gute Kontrolle dar, weil die Bestände meistens dauernd in bestimmter Höhe gehalten werden.

244242. Bedarfsmeldungen.

Sie enthalten den jeweiligen noch vorhandenen Vorrat, zugleich mit der Meldung, daß neu bestellt werden muß.

244243. Restbestandsmeldungen.

Auf jedem Material-Entnahmeschein muß vom Lagerverwalter der noch verbliebene Restbestand eingesetzt werden. Dadurch wird eine laufende Kontrolle der hauptsächlich vorkommenden Veränderungen erreicht.

244244. Partie-Abrechnung.

Vergleiche den Abschnitt „Lagerfachkarten“ Seite 86 d. Arbeit.

244245. Doppelte Führung der Lagerbuchhaltung.

Es werden in diesem Falle zwei Lagerbuchhaltungen eingerichtet. Sie müssen getrennt voneinander arbeiten, und es müssen laufend Vergleiche zwischen beiden stattfinden. Nebenaufgaben (vgl. S. 75) verteilt man auf die beiden Lagerbuchhaltungen. Die eine befindet sich z. B. im technischen Betrieb und übernimmt die Aufgabe einer Bestellkartei, während die andere in der Verwaltungsabteilung untergebracht ist, mengen- und wertmäßig geführt wird und deshalb auch zu Nachkalkulationszwecken dient.

Durch die angeführten Zusatzkontrollen (zu 244241—244245) kann nur die formelle Richtigkeit der ausgewiesenen Bestandsmengen und -werte geprüft werden. Man ist dabei auf die Ehrlichkeit des Lagerpersonals angewiesen, denn dieses kann falsche Mengen auf den einzelnen Meldeformularen einsetzen und so die Aufdeckung von Unterschlagungen verhindern — allerdings nicht

182) Vgl. Grull, a. a. O., S. 185; v. Sazenhofen, a. a. O., S. 30.

auf die Dauer. Bei doppelter Führung der Lagerbuchhaltung werden nur die Sollbestände kontrolliert.

Will man auch das Lagerpersonal kontrollieren, so legt man Ueberraschungsinventuren ein, die von Fall zu Fall durch die Leitung angeordnet werden und Teilinventuren sind. Die Lagerbuchhalter kann man verpflichten, jeden Monat eine bestimmte Anzahl von Stichproben im Lager vorzunehmen und das Ergebnis in der Lagerbuchhaltung zu vermerken. — Besonders die wertvolleren und die leicht verwertbaren Bestände müssen in kürzeren Zeiträumen nachgeprüft werden.

2443. Verbundene Inventur der Fabrikationsbestände.

Bei den Fabrikationsbeständen ist eine verbundene Inventur nicht notwendig. Sie unterliegen dauernd einer scharfen Mengenkontrolle. Aus Gründen einer besonderen Kontrolle der Kalkulation und der Verbuchung kann man aber die verbundene Inventur anwenden. Im allgemeinen wird man beide, buchmäßige und körperliche Inventur, am Stichtage vornehmen.

25. Bewertung[183]).

251. Allgemeines.

Das Inventar soll die Ware nicht nur nach Art und Menge, sondern auch nach ihrem Wert enthalten[184]). Die Bewertung der aufgenommenen Bestände erfolgt in den weitaus meisten Fällen erst nach der Aufnahme[185]); diese hat aber bereits auf die Bewertung Rücksicht zu nehmen.

Es ist nicht Aufgabe dieser Arbeit, in den Streit der Wertmeinungen und -theorien einzugreifen. Ich will lediglich die verschiedenen möglichen Werte und ihre Anwendung durch die Praxis darstellen, sowie die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften einer näheren Betrachtung unterziehen.

Die gesetzlichen Bewertungsvorschriften sind je nach der Rechtsform der Gesellschaft verschieden.

252. § 40 HGB.

Für Einzelkaufleute und sämtliche Handelsgesellschaften mit Ausnahme der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften

183) Vgl. Busse, a. a. O., S. 45; Bauer, a. a. O., S. 34 ff.; Grull, a. a. O., S. 87 ff.; Schreier, a. a. O.; R. Fischer, „Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht", Leipzig 1913, und „Ueber die Grundlagen der Bilanzwerte", Leipzig 1909; Gerstner, Bilanzanalyse, a. a. O., S. 65 ff., S. 90 ff.

184) Zwingend bei allen gesetzlich vorgeschriebenen Inventaren. Wird die Inventur jedoch aus einem anderen Anlaß vorgenommen (vgl. Ziffer 14 d. A.), so ist eine Bewertung nicht immer notwendig, oft wird lediglich eine mengenmäßige Kontrolle angestrebt (Kontroll-Inventur).

185) StuW., 7. Jg. 1928, Urteil Nr. 150, R. Spalte 219 ff.

auf Aktien[186]) sowie mit Ausnahme der Genossenschaften gilt der § 40 HGB. Danach sind bei Aufstellung des Inventars und der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände „nach dem Werte anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet".

Der Wert, der den Lagerbeständen am Inventurstichtag (= Bilanzstichtag!) beizulegen ist, kann sein:

1. Der Tagesbeschaffungswert (Anschaffungspreis bzw. Herstellungskosten am Bilanzstichtage).
2. Der historische Anschaffungswert (Preis, zu dem die Ware eingekauft wurde) bzw. die historischen Herstellungskosten (Kosten, die zur Herstellung des Fabrikats nötig waren).
3. Der Netto-Veräußerungswert (Preis, der am Bilanzstichtage bei Veräußerung erzielbar wäre, . / . Vertriebskosten und Provisionen).
4. Der gemeine Wert (gilt namentlich für Abfälle, verdorbene Ware und dergl.). Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen[187]).

Allgemein gesehen ist für die Bewertung der Waren der Verkehrswert[188]) maßgebend. Sie sind nicht zum längeren Aufenthalt und Gebrauch in der Unternehmung bestimmt, sondern sollen möglichst rasch wieder veräußert werden, weil der Unternehmer Gewinn im allgemeinen nur durch den Umsatz erzielt und das in den Waren investierte Kapital möglichst oft umgeschlagen werden soll.

Von den angegebenen Werten können zwei oder drei, u. U. auch alle in ihrer Höhe am Bilanzstichtage gleich sein, so z. B. der Tageswert und der gemeine Wert (nach Prof. Schmidt stets identisch).

Heute haben viele Geschäftszweige feste Listenpreise, von welchen sie wegen Preisbindungen nicht abgehen dürfen. Dadurch sind die Einkaufspreise ihrer Kunden gleichbleibend.

Die vier angegebenen Werte (Tageswert, historischer Anschaffungs- bzw. Herstellungswert, Netto-Veräußerungswert, gemeiner Wert) können in ihrer Höhe aber auch sehr verschieden sein. Da

---

186) Nach § 42 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften m. b. H., gelten die Vorschriften des § 40 HGB., was die Waren betrifft, auch für die G. m. b. H. Nach § 325 Ziff. 3 HGB. gelten für die K.-G. a. A. dieselben Abschlußvorschriften wie für die A.-G.

187) § 10 Abs. 2 RBewG. vom 16. 10. 1934, RGBl. I Jg. 1934, Heft 119, S. 1035 ff.

188) Zum Unterschied vom Gebrauchswert bei Gegenständen des Anlagevermögens. Der Verkehrswert ist der im Verkehr erzielbare Wert.

der ordentliche Kaufmann bei jeder Bewertung vorsichtig zu sein pflegt und lieber niedriger als höher bilanziert, neigt er dazu, den niedrigsten der vier Werte zu wählen[189]). Im wesentlichen wird aber nur eine Wahl zwischen historischem Anschaffungspreis (Herstellungswert) und Tageswert in Frage kommen, da Netto-Veräußerungswert und gemeiner Wert in der Hauptsache für stark entwertete Waren, Reste u. dergl. maßgeblich sind und das Lager in der Regel überwiegend aus guten und marktgängigen Waren besteht. Ist nun der Tageswert niedriger als der historische (Anschaffungs-, Herstellungs-) Wert, wird der Kaufmann den Tageswert einsetzen. Diese Bewertung entspricht dem Wortlaut des Gesetzes. Bei höherem Tageswert wird dagegen der historische Wert bilanziert, obwohl er in diesem Falle nicht als der Wert nach § 40 HGB. angesehen werden kann. In dem Bestreben, vorsichtig zu bewerten, behandelt der Unternehmer in diesem Falle die Bestimmung des § 40 HGB. als eine Höchstwert-Bestimmung, die man unterschreiten darf[190]).

Staubs Kommentar (§ 40 HGB.) erwähnt diese „Handelssitte" und erklärt sie für zulässig. Ueber den im § 40 HGB. genannten Wert („wahren Wert") darf dagegen keinesfalls hinausgegangen werden. Der Kommentar macht darauf aufmerksam, daß die Unterbewertung nur nach öffentlichem Recht zulässig sei; da die Bilanz auch zur Berechnung von Gewinnanteilen oder Auseinandersetzungsguthaben dient, ist nach privatem Recht die Minderbewertung nur bei Zustimmung aller Beteiligten gestattet (z. B. bei ausdrücklicher Bestimmung im Gesellschaftsvertrag).

Der Wert nach § 40 HGB. ist nach dem Kommentar von Staub der objektive Wert, den die Vermögensstücke für das Geschäft und bei dessen Fortbestehen haben. Er soll weder ein „Versilberungswert" (Wert bei augenblicklicher zwangsweiser Veräußerung) noch ein individueller Wert sein, der auf rein subjektiven Erwägungen oder Eigenschaften des Betriebsinhabers beruht. Bezeichnet wird er als „Geschäftswert". Bei Verkaufsgegenständen decke er sich mit dem gegenwärtigen Markt- oder Börsenpreis, sofern ein solcher vorhanden sei, sonst mit dem völlig zweifellosen Netto-Veräußerungswert (vgl. S. 117 zu 3., Netto-Veräußerungswert).

---

189) Diese Neigung wird gut gekennzeichnet durch die allgemeinen Bewertungsregeln von M. Berliner (Buchhaltungs- und Bilanzlehre, Hannover/Leipzig 1918, S. 104): „Im Zweifel lieber zu niedrig als zu hoch schätzen; lieber mit fallenden Preisen rechnen als mit steigenden; lieber ungünstige Umstände in Aussicht nehmen als günstige; keine Verlustmöglichkeit außer Betracht lassen; unsichere Gewinne der Zukunft überlassen; selbst sichere Gewinne für die Zukunft aufsparen, wenn der Geschäftsbetrieb als Ganzes dadurch gefördert wird."

190) F. Schmidt, Betriebswirtschaftliche Konjunkturlehre, Berlin-Wien 1933, S. 102; W. Kalveram, Buchhaltung, HHSch. I, S. 263 f.; J. Schreier, Die Inventur, a. a. O., S. 24; Urteil des RFH. v. 8. 7. 1922, I A 17/22. Smlg. RFH. Bd. 10, S. 117; Gutachten des Deutschen Ind.- u. Handelstages v. 17. 1. 1933, (enthalten im Urteil des RFH. v. 1. 2. 1933, VI A 1883—1885/31 a. a. O.).

Diese Charakteristik des Wertes nach § 40 HGB. trifft weitgehend auch auf den sogenannten Teilwert zu, von dem bei der Bewertung nach Steuerrecht noch die Rede sein wird.

Ladenhüter, Abfälle, verdorbene Waren und ähnliche Bestände von minderem Wert wird der Unternehmer höchstens zu einem mutmaßlichen Veräußerungspreis ansetzen, oft vollkommen abschreiben. Beschädigte Gußstücke z. B. werden nur nach dem Gewicht bewertet.

Für die Halbfabrikate ist nichts besonderes angegeben. „Der Wert, der ihnen am Bilanzstichtage beizulegen ist", muß also eingesetzt werden. Halbfabrikate sind unfertige Gegenstände, man kann sie bei eintretendem Zwang zur Veräußerung nur schwer verkaufen, z. T. wird die bisher an ihnen geleistete Arbeit wertlos. Halbfabrikate sind oft überhaupt nicht absetzbar, im Gegensatz zu Fertigfabrikaten und besonders Rohstoffen. Bei der Bewertung muß man deshalb besonders vorsichtig sein. Da es einen Marktpreis oder Börsenpreis für solche Gegenstände nicht gibt[191]), setzt man den Selbstkostenwert ein. Hierzu rechnet man aber nur Material und Lohn sowie den Gemeinkostenzuschlag, der sich aber nur auf die Produktionsgemeinkosten, nicht auch auf die Vertriebsgemeinkosten beziehen darf. Im wesentlichen bilanziert man also die bisher angefallenen Herstellungskosten[192]). Die Kalkulation erhält hiermit einen starken Einfluß bei der Inventur der Halbfabrikate („Zwischenkalkulation"). Die (umstrittene) Frage der Bewertung noch nicht fertiggestellter Bauten, die mehrere Jahre Bauzeit beanspruchen, besteht nicht nur bei der Bewertung nach § 40 HGB. Hier stehen das Prinzip der Vorsicht und das der richtigen Verteilung des Gewinns auf die Baujahre in scharfem Widerspruch. Im allgemeinen dürfte das Prinzip der Vorsicht den Sieg davontragen; es entspricht auch den gesetzlichen Vorschriften.

253. § 261 HGB., § 33c Gen.G.

Für die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Genossenschaft bestehen besondere Bewertungsvorschriften, niedergelegt im § 261 HGB. bzw. § 33c Gen.G.

Die Warenbestände dürfen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. „Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen in angemessenem Umfang Abschreibungen berücksichtigt und angemessene Anteile an den Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der

191) Man könnte höchstens aus der Entwicklung der Verkaufspreise und -mengen bei den Fertigfabrikaten Rückschlüsse auf den Wert der Halbfabrikate ziehen. Doch ist dies sehr ungewiß, besonders bei langer Fabrikationsdauer, und bei Großbetrieben mit weitverzweigter Fertigung undurchführbar, weil es zuviel Zeit beanspruchen würde.

192) Busse, a. a. O., S. 48/51.

Herstellung entfallen; Vertriebskosten gelten hierbei nicht als Bestandteile der Betriebs- und Verwaltungskosten.

Sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als der Marktpreis am Bilanzstichtage, so ist höchstens dieser Börsen- oder Marktpreis anzusetzen.

Uebersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, falls ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen ist, den Wert, der den Gegenständen am Bilanzstichtage beizulegen ist, so ist höchstens dieser Wert anzusetzen[193])."

Die Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Genossenschaft m u ß also den jeweils niedrigeren Wert einsetzen. Maßgebend für diese Bestimmung war der Gedanke des Gläubigerschutzes. Die Vermögenswerte sollen nicht zu hoch angesetzt werden, damit eine Gefährdung des Garantiekapitals rechtzeitig ersichtlich wird. Bei Bilanzierung „unrealisierter" Gewinne besteht die Gefahr einer zu hohen Dividendenausschüttung und damit der Verminderung des Garantiekapitals; zur Rückzahlung gutgläubig erhaltener Dividende sind die Aktionäre nicht verpflichtet (§ 217, 1 HGB.).

Der Markt- oder Börsenpreis ist gleich dem Tagesbeschaffungswert, wie ihn Prof. Schmidt in die Bilanz einsetzen will. Ist also der Anschaffungswert höher als der Wert am Bilanzstichtage, so wird der Tagesbeschaffungswert eingesetzt. Ist er aber niedriger, so setzt man n i c h t den Tagesbeschaffungswert[194]), sondern den Anschaffungswert ein. Bei Wertsenkung stimmt also der Ansatz in Tageswertbilanz und der Bilanz nach § 261 überein, mit dem Unterschied, daß das Gesetz und die Praxis die Differenz zwischen Anschaffungs- und Tageswert als echten Verlust betrachten, während Prof. Schmidt den Unterschied als Vermögenswertänderung aktiviert und passiviert.

Die Halb- und Fertigfabrikate sind im allgemeinen zu den Herstellungskosten anzusetzen. Es ist ausdrücklich erlaubt, einen Zuschlag als Anteil an den Gemeinkosten[195]) vorzunehmen. Werden die Halbfabrikate n i c h t mit dem Gemeinkostenzuschlag belastet, so werden natürlich die Betriebsergebnisse entsprechend verschlechtert. Soweit die Produktion Jahr für Jahr wertmäßig annähernd gleichbleibt und damit auch die Bestände an Halbfabrikaten am Bilanzstichtag, wird der Fehler von Jahr zu Jahr in gleicher Höhe mitgeschleppt und gleicht sich also aus. Nimmt die Produktion wertmäßig zu und bleiben die Gemeinkosten ungefähr so hoch wie

193) In diesem Falle wird häufig der erzielbare Verkaufspreis abzüglich Vertriebs- und Verwaltungskosten eingesetzt. — Vgl. Leitsätze A. W. B., S. 20.

194) „Der Steuerpflichtige darf den Gewinn, den er zu versteuern hat, nicht nach den Grundsätzen der Tageswertbilanzen nach Prof. Schmidt berechnen." Urteil des RFH. vom 22. Okt. 1931, I A 254/30 (RStBl. 1932, Heft 1, S. 22 ff.).

195) Gemeinkosten des Betriebes und der Verwaltung, nicht auch des Vertriebes. Vgl. den Wortlaut des Gesetzes.

vorher, dann verschlechtern sich die Betriebsergebnisse, jedoch nicht in demselben Maße, wie die Produktion zunimmt. Steigen die Gemeinkosten bei gleichbleibender Produktion, so wird das Betriebsergebnis gleichfalls schlechter.

Heute werden die Halbfabrikate überwiegend mit Betriebs-Gemeinkostenzuschlag bilanziert. In Großbetrieben mit Fabrikation mehrerer Produkte, welche die Fertigung und die Gemeinkosten ungleich stark belasten, wird der Gemeinkostenzuschlag je nach Produkt verschieden hoch bemessen.

254. Die Bewertung nach dem Steuerrecht.

2541. Allgemeines.

Grundsätzlich ist die handelsrechtliche Bilanz (meist „Handelsbilanz" genannt) maßgeblich für die steuerrechtliche Bilanz („Steuerbilanz")[196]. Es wird angestrebt, beide Bilanzen einander anzugleichen, so daß handels- und steuerrechtliche Bilanz infolge gleicher Bewertungsgrundsätze miteinander übereinstimmen. Damit entfällt die Notwendigkeit, jedesmal zwei Bilanzen aufstellen zu müssen.

Die Verschiedenheit beider Bilanzen hatte sich aus ihren verschiedenen Zielen ergeben. Die handelsrechtliche Bilanz will die Gläubiger schützen und setzt Höchstgrenzen für die Bewertung fest. Die Vermögenslage kann ungünstiger geschildert werden, als das Gesetz es fordert. Dagegen vertritt die steuerrechtliche Bilanz die Interessen des Staates als Steuergläubiger. Durch zu niedrige Bewertung wird ein nur geringer Gewinn oder gar ein Verlust ausgewiesen, die Besteuerung des Ertrages bzw. des Vermögens ist deshalb niedriger als bei höherer Bewertung. Durch das neue Einkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934 sind die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften an die kaufmännische Uebung angepaßt worden, „soweit mit den fiskalischen Belangen vereinbar"[197].

Die hier angeführten Vorschriften und die behandelte Steuerrechtsprechung beziehen sich in erster Linie auf die Bewertung für Zwecke der Ertragsbesteuerung. Sie gelten jedoch auch für die Vermögensbesteuerung, da § 12 des hierfür maßgeblichen RBewG. v. 16. 10. 34 (a. a. O.) bestimmt, daß Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen seien. Andernfalls ist der gemeine Wert der Warenvorräte in die Bilanz einzustellen (§ 10 Abs. 1 RBewG.). Die verschiedenen Ausnahmen von der Bewertung mit dem Teilwert (§§ 11, 13 ff. RBewG.) treffen nicht auf Warenvorräte zu.

---

196) F. Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern. Band I. Berlin 1936. S. 161.
197) Begründung zum EinkStG. v. 16. 10. 1934. RStBl. 25. Jg., 1935, Heft 3, S. 38 f.

2542. Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften.

Der Ertrag der Einzelfirmen und Personalgesellschaften wird nach dem Einkommensteuergesetz v. 16. 10. 34 zur Besteuerung herangezogen. Die Bewertungsvorschriften sind im § 6 dieses Gesetzes enthalten. Sie gelten gleichzeitig für die Kapitalgesellschaften sowie die Erwerbsgenossenschaften, deren Ertrag an und für sich der Körperschaftssteuer unterliegt (Hinweis in § 6 des Körperschaftssteuergesetzes v. 16. 10. 1934[198]).

§ 6 Ziff. 2 des Einkommensteuergesetzes vom 16. 10. 34[199]) bestimmt, daß die Waren mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen seien. „Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedrigere Teilwert[200]) angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden."

2543. Auslegung der Bewertungsvorschriften.

25431. Allgemeines.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu den Steuergesetzen hat große praktische Bedeutung. Der vorliegende Abschnitt soll einen Ueberblick geben über die umfangreiche Rechtsprechung zu den steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften für das Umlaufsvermögen. Die Bewertung beeinflußt das Ergebnis der Bilanz (sowohl das Reinvermögen als auch den Reingewinn); dieses ist wiederum in zahlreichen Fällen die Grundlage für die Steuerbemessung. Die Auslegung der Bewertungsvorschriften und die Klärung von Zweifelsfragen sind darum wichtig zur Bereinigung oder Verhütung von Streitigkeiten zwischen Steuerschuldner und Steuergläubiger (Unternehmer und Fiskus). Es ist nur zu natürlich, daß gerade hier immer wieder Differenzen entstehen. — Daneben ist die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auch deshalb wertvoll, weil er sich sehr an praktische Gegebenheiten zu halten pflegt. Die im folgenden besprochenen Urteile bringen vor allem Erläuterungen der Wertbegriffe und Anweisungen für die Behandlung von Sonderfällen.

---

198) Körperschaftssteuergesetz vom 16. 10. 1934, RGBl. Teil I, Jg. 1934, Heft 119, S. 1031 ff.

199) RGBl. I, Jg. 1934, Heft 119, S. 1007.

200) „Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt." (§ 6, Ziff. 1, Satz 3, EinkStG.).

25432. Anschaffungspreis und Herstellungskosten.

Grundsätzlicher Maßstab für die Bewertung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Begründung zum Eink.St.G. v. 16 10. 34[201]) bezeichnet die Anschaffungskosten als „Kosten des entgeltlichen Erwerbs einschließlich aller Nebenkosten" und die Herstellungskosten als „alle auf die Herstellung verwendeten Kosten".

Reinhardt[202]) erklärt folgendes: „Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen die Summe der Beträge dar, die aufgewendet werden müssen, um das Wirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen und es in den Zustand zu versetzen, in dem es sich am Bilanztag befindet. Beträge dieser Art sind auch Beförderungskosten, Aufstellungskosten, Vermittlungsvergütungen und Steuern, die auf dem Erwerb ruhen[203])."

Erworbene Waren sind mit den Anschaffungskosten, selbsterzeugte Waren mit den Herstellungskosten zu bewerten. Wird ein Gegenstand teils angeschafft, teils hergestellt, so sind zu entsprechenden Teilen Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen[204]).

254321. Der Anschaffungspreis.

Bei Bewertung mit dem Anschaffungspreis ist im einzelnen folgendes wichtig: Nicht zum Anschaffungspreis gehören Geldbeschaffungskosten[205]). Rabatte, Abzüge, Skonti sind vom Anschaffungspreis abzuziehen, aber nur, wenn sie auch genügend ausgenutzt wurden[206]). Es ist zulässig, einen schätzungsweisen Pauschalsatz für Beschaffungskosten zum Fakturenpreis hinzusetzen, um den Anschaffungspreis von Waren zu errechnen[207]). Ist eine Rückvergütung als sicher zu erwarten, muß sie berücksichtigt werden[208]).

Der Reichsfinanzhof lehnt die sogenannte Eiserne Bestands-Theorie ab[209]). Es darf also nicht ein bestimmter Teil der Vorräte als „Eiserner Bestand" zum Anlagevermögen gerechnet und mit den erstmalig für Vorräte gezahlten Anschaffungspreisen bewertet werden; vielmehr ist bei jeder Bestandsveränderung eine Aenderung des Anschaffungspreises zu berücksichtigen.

---

201) RStBl. 1935, a. a. O.

202) Reinhardt, a. a. O., S. 135.

203) Vgl. auch VI e A 11/23 v. 11. 7. 1923, RStBl. 14. Jg. 1924, Heft 12, S. 119; zu berücksichtigen sind auch Kursdifferenzen, Versicherungs-, Zoll-, Lager-Kosten (Wulff-Skrodzki-Herzler-Gebert, Komm. z. EinkStG. von 1925. Berlin 1932, S. 164 f.).

204) H. George, Die Bewertung von Waren und Vorräten i. d. Steuerbilanz, Dtsch. Steuerblatt, Jg. 1936, S. 79 (0237, S. 1—6).

205) Wulff-Chrysant-Herzler-Gebert, Komm. z. Eink.StG. von 1934. Berlin 1935, S. 205.

206) Wulff-Skrodzki-Herzler-Gebert, a. a. O., S. 164 f.

207) Ebenda, S. 194.

208) VI A 686—689/32 v. 19. 5. 1932, StuW. 11. Jg. 1932, Urteil Nr. 741, R. Sp. 1403 ff, Bespr. Spalte 932.

209) Wulff-Skrodzki-Herzler-Gebert, a a. O., S. 164 f.

Wenn Waren einer Gattung zu verschiedenen Preisen gekauft und ohne Trennung aufbewahrt werden, und wenn am Bilanzstichtag ein Teil dieser Waren verkauft ist, darf der Restbestand am Stichtag mit dem Durchschnitt der verschiedenen Anschaffungspreise bewertet werden[210]).

Bei Einkauf in fremder Währung ist der Gegenwert dieser Währung beim Wareneingang, bei vorzeitiger Zahlung im Zeitpunkt der Zahlung der Anschaffungspreis[211]). „Auf Grund mehrerer in Frage kommender Kaufabschlüsse bleibt nur übrig, einen Durchschnittseinkaufspreis festzusetzen, es können dabei die verschiedenen Kurse zu den Anschaffungszeiten entsprechend berücksichtigt werden[212])." Nach meiner Ansicht ist der Kurs, zu dem die Zahlung erfolgte, auf jeden Fall maßgeblich, denn zu diesem wird die Ware effektiv hereingenommen.

254322. Die Herstellungskosten.

Sie bestehen nach Reinhardt[213]) nicht nur aus der Summe der Aufwendungen für die unmittelbare Herstellung (für Rohstoffe und Erwerb der Rohstoffe, für Hilfsstoffe und deren Erwerb und für Löhne), sondern auch aus den allgemeinen Betriebsunkosten, soweit sie anteilmäßig auf die Herstellung von Gütern entfallen.

Zu der Frage der Einrechnung von anteiligen Gemeinkosten äußert sich eingehend das Urteil des Reichsfinanzhofs VI A 1789/29 v. 6. 2. 1930[214]). Es hebt mit Recht die Schwierigkeiten hervor, die sich bei dieser Frage ergeben; denn es ist nicht immer leicht, die Gemeinkosten auf die einzelnen Erzeugnisse zu verteilen. Unter Umständen ist der Gemeinkostenanteil zu schätzen. Aus der Urteilsbegründung ist weiter zu entnehmen, daß nur die Gemeinkosten der Fertigung angerechnet werden sollen („nur die Aufwendungen, die unmittelbar für die Herstellung eines Gegenstandes gemacht werden"). Die Gewerbesteuer z. B. ist, wie ausdrücklich angeführt wird, als eine mittelbare Aufwendung nicht zu berücksichtigen. Bei der Abgrenzung von mittelbaren und unmittelbaren Aufwendungen soll jedoch dem Ermessen des Steuerpflichtigen freier Raum gelassen werden.

Das Urteil hebt ausdrücklich hervor, daß der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Unternehmers bei den Herstellungskosten nicht mit eingerechnet werden dürfe. Es würden sonst die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verletzt, denn „der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Unternehmers tritt wirtschaftlich und steuerlich

210) VI A 442/26 vom 30. 6. 1927, RStBl. 17. Jg. 1927, Heft 21, S. 196.
211) Wulff-Skrodzki-Herzler-Gebert, a. a. O., S. 164 f.
212) VI A 108/27 v. 30. 3. 1927, a. a. O.
213) Reinhardt, a. a. O., S. 135.
214) RStBl. 20. Jg. 1930, Heft 15, S. 346 f.

erst durch die Verwertung des Gegenstandes, durch Realisierung des mit der Herstellung zunächst nur erstrebten, aber noch nicht entstandenen Gewinns zutage."

Die steuerrechtliche Auffassung läßt die Aktivierung des Unternehmerlohns auch deshalb nicht zu, weil keine Verpflichtung des Betriebes zur Zahlung eines solchen Lohnes besteht. Wenn eine Kapitalgesellschaft ihre Direktorengehälter bei den Herstellungskosten der Halb- und Fertigfabrikate berücksichtigt (Verwaltungskosten dürfen eingerechnet werden!), so steht dem ein Gegenposten gegenüber, nämlich die Verpflichtung zur Zahlung dieser Gehälter, die sich entweder in einer Verminderung der Geldbestände oder aber als transitorischer Passivposten auswirkt. Bei den Einzelkaufleuten und Personengesellschaften fehlt dieser Gegenposten. Sie sollen ihre Fabrikate ohne den Wert der Arbeitsleistung des Unternehmers ansetzen. Die Arbeitsleistung des Unternehmers stellt jedoch einen Kostenfaktor dar; wird er nicht berücksichtigt, so werden die Fabrikate zu niedrig angesetzt, es fehlt die Vergleichsmöglichkeit gegenüber anderen Unternehmungen, besonders den Kapitalgesellschaften. Es wäre richtiger, einen der Arbeitsleistung des Unternehmers entsprechenden Betrag einerseits unter die Fabrikate aufzunehmen, andererseits als transitorischen Passivposten in die Bilanz einzustellen. Auf diese Weise wird kein ‚unrealisierter Gewinn' ausgewiesen. — Der Fall liegt übrigens ähnlich wie die Frage der Einrechnung von Zinsen auf das Eigenkapital.

Ein anderes Urteil[215]) stellt fest: „Bei Bewertung der selbsterzeugten Warenvorräte k a n n auch der anteilmäßig darauf entfallende Abschreibungsaufwand (Aufwand an Absetzungen für Abnutzung) berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung kann aber nicht erzwungen werden."

Die Urteilsbegründung weist auf die Unsicherheit hin, die bei Aktivierung der Gemeinkosten entsteht. Es ist möglich, daß bei dem Veräußern der Waren die Gemeinkosten nicht oder nur zum Teil wieder hereingeholt werden. Der vorsichtige Kaufmann darf deshalb nicht gehindert werden, diese Gefahrenquelle bei der Bewertung zu berücksichtigen.

Manche Betriebe arbeiten mit innerbetrieblichen Verrechnungspreisen. Diese dürfen bei der Bilanzbewertung nicht eingesetzt werden, denn sie sind auf die Betriebszwecke zugeschnitten und dienen in der Hauptsache zur Erleichterung der Kalkulation und Betriebsüberwachung.

---

215) I A 245/30 v. 9. 1. 1931, RStBl. 21. Jg. 1931, Heft 12, S. 307.

25433. Der Teilwert.

254331. Teilwert und gemeiner Wert.

Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der Teilwert eingesetzt werden. Der Begriff des Teilwertes (S. 122 d. A.) ist vor allem vom Reichsfinanzhof entwickelt worden. Ausgangspunkt war der gemeine Wert (S. 117 d. A.), der im Einkommensteuergesetz von 1925 eine Rolle spielte. Der Sechste Senat des Reichsfinanzhofs (Einkommensteuersenat) hat in seiner Rechtsprechung den gemeinen Wert des § 19 Abs. 1 Satz 2 Eink.St.G. von 1925 als Teilwert ausgelegt[216]). Das neue Einkommensteuergesetz von 1934 hat hier Klarheit geschaffen und eindeutig den Teilwert als maßgeblich herausgestellt.

Aus dem gemeinen Wert im Eink.St.G. von 1925 ist also allmählich der Teilwert entwickelt worden. Er stellt einen neuen Begriff dar. Aus der näheren Erklärung des Teilwerts und des gemeinen Werts (S. 117, S. 122 d. A.) ergibt sich, daß beide etwas Verschiedenes darstellen[217]). Bei dem gemeinen Wert wird der Gegenstand für sich allein betrachtet, während beim Teilwert die Gesamtheit des Betriebes eine Rolle spielt. Außerdem wird beim gemeinen Wert an eine Loslösung des Gegenstandes von dem Betrieb gedacht. Der Teilwert erfordert dagegen eine Fortführung des Gesamtbetriebes durch den Erwerber des Gegenstandes.

254332. Ermittlung des Teilwerts.

Die Ermittlung des Teilwerts ist naturgemäß schwieriger als die Feststellung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die in den meisten Fällen genau feststehen (vor allem die Anschaffungskosten).

Der Reichsfinanzhof hat in ständiger Rechtsprechung[218]) festgestellt, daß der Teilwert in der Regel den Wiederbeschaffungskosten[219]) entspricht. Das Urteil VI A 575/26 v. 14. 12. 26[218]) bestimmt den Teilwert als den Betrag, den ein Käufer des ganzen Unternehmens (bei genauer Kalkulation) weniger für das Unternehmen geben würde, wenn der betreffende Gegenstand nicht zu dem Unternehmen gehörte. Deshalb ist der Teilwert im allgemeinen gleich den

---

216) Ganz klar in dem Urteil VI A 759/27 v. 30. 11. 1927, Smlg.RFH. Bd. 22, S. 213; ebenso VI A 802/27 v. 14. 12. 1927, Smlg.RFH. Bd. 22, S. 309 ff.

217) Das RBewG. vom 16. 10. 1934 unterscheidet nach wie vor zwischen gemeinem Wert und Teilwert (§§ 10, 12 des Gesetzes, a. a. O.).

218) VI A 575/26 v. 14. 12. 1926, Smlg.RFH., Bd. 20, S. 87 ff. — VI A 759/27 v. 30. 11. 1927, Smlg.RFH., Bd. 22, S. 213. — VI A 802/27 v. 14. 12. 1927, Smlg.RFH., Bd. 22, S. 309 ff. — I A 254/30 v. 22. 10. 1931, RStBl. 22. Jg. 1932, Heft 1, S. 22 ff. — Wulff-Skrodzki-Herzler-Gebert, a. a. O., S. 161, 194, 195.

219) Reinhardt (a. a. O., S. 142) erklärt die Wiederbeschaffungskosten als „die Kosten, die aufgewendet werden müssen, um das Wirtschaftsgut in dem Zustand, in dem es sich befindet, anzuschaffen oder herzustellen." Er ist übrigens auch der Ansicht, daß der Teilwert im allgemeinen gleich den Wiederbeschaffungskosten sei (a. a. O., S. 168).

Wiederbeschaffungskosten, denn nur diese muß der Käufer aufwenden, um das Unternehmen zu vervollständigen.

Ramschverkäufe oder Liquidationswerte sind nicht für den Teilwert maßgeblich, auch nicht die Preise, die bei einem Verkauf „en bloc" mutmaßlich erzielt werden könnten. Es ist vielmehr stets eine Fortführung des Betriebs im gewöhnlichen Geschäftsverkehr anzunehmen[220]).

Für ein Auseinanderfallen von Teilwert und Wiederbeschaffungskosten gibt es verschiedene Gründe. Schon das oben erwähnte Urteil (VI A 575/26) weist auf den Einfluß der Rentabilität sowohl des Gesamtbetriebes als auch des betreffenden Gegenstandes hin[221]). Geht das Unternehmen gut und ist es nützlich, den Gegenstand im Falle des Verlustes wiederzubeschaffen, dann ist der Teilwert gleich den Wiederbeschaffungskosten. Trifft eine dieser beiden Voraussetzungen nicht zu, so liegt der Teilwert zwischen dem Wiederbeschaffungswert und dem Einzelwert. Dieser soll der Wert des Gegenstandes sein, falls er aus dem Betriebszusammenhang gerissen wird[222]). — Bei Ermittlung des Teilwerts sind also auch die besonderen Verhältnisse zu berücksichtigen; dies ist eine weitere Unterscheidung vom gemeinen Wert.

Die Urteilsbegründung unterscheidet ferner zwischen Gegenständen, die nach der Eigenart des Betriebes anzuschaffen, und solchen, die vom Betriebe erst noch herzustellen wären. Sind nun solche Wirtschaftsgüter, die normalerweise noch herzustellen wären, bereits im Betriebe in fertigem Zustand vorhanden, so könne dies zu einer Erhöhung des Teilwerts dieser Wirtschaftsgüter über die Wiederbeschaffungskosten führen. — Immerhin dürfte es sich hier um einen speziellen Fall handeln (z. B.: die Produktion würde lange Zeit beanspruchen, so kann aber sogleich ein günstiger Abschluß bei sofortiger Lieferung zustandekommen). Auch der weiterhin von der Entscheidung angeführte Fall, daß einigermaßen gleichnützliche Gegenstände billiger als das betreffende Wirtschaftsgut zu kaufen sind und darum dessen Teilwert unter die Wiederbeschaffungskosten sinkt, dürfte nicht allzu häufig sein. Die Preise solcher konkurrierenden Gegenstände haben das Bestreben, sich einander anzugleichen. Sind die Wiederbeschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsgutes höher als die Preise der Surrogate, dann liegen gewöhnlich beachtenswerte Qualitätsunterschiede, technische Besonderheiten (z. B. bei Maschinen) u. ä. vor.

Die Begründung des Urteils empfiehlt, bei Ermittlung des Teilwerts vom Wiederbeschaffungswert auszugehen und dann eine

220) VI A 169/34 v. 26. 6. 1935, RStBl. 25. Jg. 1935, Heft 75, S. 1449 f.
221) Ebenso VI A 759/27 v. 30. 11. 1927, a. a. O.
222) Anscheinend ist der gemeine Wert darunter zu verstehen. Die untere Grenze des Einzelwerts bildet der Liquidations- oder auch der Schrottwert.

etwaige Unrentierlichkeit des Betriebes oder des Gegenstandes im Betriebe sowie bei herzustellenden Gegenständen die obengenannten Besonderheiten zu berücksichtigen.

Die Wiederbeschaffungskosten bilden nach mehreren Urteilen[223]) im Regelfall[224]) die obere Grenze für den Teilwert. Ein Rentabilitätszuschlag ist nicht zulässig[225]). Das ältere Urteil I A 190/28 v. 9. 5. 28[226]) bestimmt die Wiederbeschaffungskosten sogar grundsätzlich als obere Grenze.

Als untere Grenze des Teilwerts wird der „Einzelverkaufspreis" genannt[227]). Der Einzelverkaufspreis kann aber nur dann in Betracht kommen, wenn er den Liquidations- oder Schrottwert darstellt. Unrealisierter Gewinn wird nicht ausgewiesen, wenn noch ein Abzug für die Vertriebskosten vorgenommen wird. Auch Reinhardt (a. a. O., S. 169) betont, daß der Einzelverkaufspreis nur ganz selten als Teilwert in Frage komme, gewöhnlich nur bei schwer veräußerlichen Waren.

Bei der Ermittlung des Teilwerts kommen weiterhin verschiedene Umstände in Betracht, wie Umfang des Vorrats, Tendenz der Preise und Beschaffenheit der Waren. Der Teilwert für Ladenhüter liegt erheblich unter den Wiederbeschaffungskosten[228]). Das gleiche ist bei Waren der Fall, die eine Einbuße im Aussehen oder ihrer sonstigen Beschaffenheit erlitten haben oder Modeeinflüssen unterworfen sind[229]).

Es spielt auch eine Rolle, ob von einer Gattung von Waren zuviel Vorräte vorhanden sind. Eine ungewisse Preissenkungsmöglichkeit, die vielleicht erst in ferner Zukunft eintritt, darf nicht berücksichtigt werden[230]). Bei Waren, die regelmäßig gewissen Preisschwankungen unterliegen, können spätere erhebliche, schon am Bilanzstichtag erkennbare Preisänderungen berücksichtigt werden; dies geschieht durch entsprechende Zu- oder Abschläge bei den Stichtagspreisen[231]).

Als bei der Brüningschen Preissenkungsaktion (16. 1. 1931) die Preise vieler Markenartikel — also gebundene Preise — zwangsweise herabgesetzt wurden, hat der Reichsfinanzhof eine Niedrigerbewertung der Bestände vom 31. 12. 1930 zugelassen, weil eine baldige allgemeine Herabsetzung der gebundenen Preise bereits am Bilanzstichtag von einem vorsichtigen Kaufmann erwartet werden

223) I A 317/33 v. 29. 6. 34, Mrozek-Kartei, Körp.StG. 1934, § 6 Ziff. 1, R. 2. VI A 890/34 v. 6. 3. 35, Mrozek-Kartei, EinkStG. 1934, § 6 Ziff. 1, R. 3 VI A 128—129/35 v. 5. 6. 36, RStBl. 26, Jg. 1936, Heft 43, S. 849 f.

224) Vgl. dagegen das oben besprochene Urteil.

225) Mrozek-Kartei, EinkStG. 1934, § 6 Ziff. 1, R. 3.

226) Smlg.RFH., Bd. 23, S. 244.

227) VI A 759/27 v. 30. 11. 1927, a. a. O.; Wulff-Skr.-H.-G., a. a. O., S. 161, spricht in diesem Zusammenhang von „Einzelwert".

228) VI A 802/27 v. 14. 12. 1927, a. a. O.

229) VI A 947/28 v. 26. 9. 1928, StuW., 8. Jg. 1929, Urt. Nr. 71 R. Sp. 131 f.

230) I A 254/30 v. 22. 10. 1931, a. a. O.

231) Wulff-Skr.-H.-G., a. a. O., S. 195.

konnte (wegen des schon eingetretenen allgemeinen Preissturzes der nicht an feste Preise gebundenen Waren[232]).

Der Teilwert von Waren kann unter dem Börsen- oder Marktpreis liegen: das Urteil I A 447/32 vom 20. 6. 34[233]) erlaubte die Bewertung von Bleivorräten mit 10% unter Börsenkurs in Anbetracht der damals stark und ständig zurückgehenden Bleipreise. Ein Erwerber des Betriebes hätte das Absinken der Rohstoffpreise bestimmt berücksichtigt.

Im selben Sinne ist das Urteil VI A 1216/28 vom 10. 10. 1928[234]) ergangen. Ein Sinken der Rohstoffpreise, das am Stichtage erkennbar geworden ist, rechtfertigt einen Ansatz des Teilwerts unter den Wiederbeschaffungskosten. Ein Erwerber des Betriebes wird weniger als die Wiederbeschaffungskosten der betreffenden Gegenstände zahlen, ausgenommen, diese können umgesetzt werden, bevor das Fallen der Wiederbeschaffungskosten sich im Betriebe auswirkt (z. B. bei leicht verderblichen Lebensmitteln, die rasch umgesetzt werden müssen).

Die Bewertung von Pelzwaren am Ende der Saison (Modeeinfluß!) behandelt das Urteil VI A 1063/28 v. 7. 9. 28[235]). Es führt folgendes aus: Die Konjunktur der abgelaufenen Saison komme für die Bewertung nicht in Frage. Die Konjunktur der nächsten Saison sei noch ungewiß, es bestehe aber bereits eine ‚gewisse Ansicht' über sie. Diese Ansicht beeinflusse den Preis, mit dem die unverkauft gebliebenen Waren am Ende der Saison von einem Käufer des ganzen Geschäfts übernommen würden. Dieser wahrscheinliche Preis sei der Teilwert. Es komme also darauf an, ob die allgemeine Ansicht in dem Geschäftszweig die kommende Saison günstig oder ungünstig beurteile. — Es ist anzunehmen, daß die ‚gewisse Ansicht' sowohl den Teilwert als auch die Wiederbeschaffungskosten in gleicher Weise beeinflußt; wahrscheinlich wird der Teilwert etwas unter dem Wiederbeschaffungspreis liegen.

Schließlich behandelt das Urteil VI A 1861/30 v. 16. 9. 31[236]) noch folgende Umstände, die einen unter dem Wiederbeschaffungspreis liegenden Teilwert rechtfertigen:

1. Der erzielbare Verkaufspreis wird durch Maßnahmen der Konkurrenz teilweise unter den Wiederbeschaffungspreis gedrückt;
2. die in Frage kommende Käuferschicht unterliegt einer so wesentlichen Wandlung, daß die teueren Waren höchstens zu denselben Preisen wie billige absetzbar sind.

---

232) VI A 1857/32 v. 28. 6. 1933, RStBl. 24. Jg. 1934, Heft 14, S. 253 f.
233) RStBl. 24. Jg., 1934, Heft 66, S. 1077; Wulff-Skr.-H.-G., a. a. O., S. 196.
234) StuW. 8. Jg. 1929, Urt. Nr. 70, R. Sp. 129 f; ebenso VI A 947/28 v. 26. 9. 1928, a. a. O.
235) StuW. 7. Jg. 1928, Urt. Nr. 811.
236) Mrozek-Kartei, EinkStG. 1925, § 19, R. 70.

Kein Grund, den Teilwert niedriger anzusetzen, ist Geldknappheit des Betriebsinhabers (subjektiver Umstand).

Weltmarktpreise, Inlandspreise und Verbandspreise verhalten sich zum Teilwert folgendermaßen: der niedrigere Weltmarktpreis darf nicht eingesetzt werden, wenn infolge gebundener Inlandspreise der Betrieb überhaupt nicht die Möglichkeit hat, zu dem niedrigeren Weltmarktpreis einzukaufen[237]). Als Teilwert ist hier regelmäßig der gebundene Inlandspreis anzusehen; auch ein Käufer des Betriebs müßte diesen Preis zahlen. Voraussetzung ist, daß der Kartell- (Inlands-) Preis nicht durch leistungsfähige Außenseiter durchbrochen wird.

Der gebundene Inlandspreis gilt auch dann, wenn der Betrieb an und für sich zum Weltmarktpreis einkaufen könnte, nach den bestehenden Verhältnissen aber gezwungen ist, seine sämtlichen Rohstoffe von dem Kartell (Verband) zu beziehen. Das Urteil[237]) führt folgenden Fall an: Der Betrieb kann bestimmte, für ihn wichtige Rohstoffe nur durch das Kartell beziehen. Er erhält diese Rohstoffe aber nur dann, wenn er gleichzeitig andere Materialien, die er ebenfalls braucht, vom Kartell abnimmt. Er könnte diese Rohstoffe billiger auf dem freien Markt einkaufen, infolge seiner Abhängigkeit vom Kartell muß er jedoch einen höheren Preis zahlen. Dies ist der Teilwert, denn auch ein Käufer des Betriebs müßte sich dieser Abnahmebedingung unterwerfen. — Es ist fraglich, ob eine solche Bedingung heute noch zulässig ist.

Von einem zwangsweisen Ueberpreis spricht auch eine Entscheidung, die im Kommentar von Wulff-Chrysant-Herzler-Gebert[238]) erwähnt wird. Der Teilwert bei der Anschaffung ist gewöhnlich gleich dem Anschaffungspreis; er liegt aber darunter, wenn der Erwerber unter einem Zwang einen Ueberpreis bezahlt hat. Hier wird man mehr an einen vorübergehenden Zwang denken müssen, der also auf einen Erwerber des Betriebs nicht zuträfe.

25434. **Verwirklichte und nicht verwirklichte Gewinne bzw. Verluste.**

Bei der Bewertung tritt oft die Frage auf, ob Gewinne oder Verluste dieser Arten berücksichtigt werden dürfen bzw. müssen, oder ob ihre Einbeziehung nicht erlaubt ist. Das Einkommensteuerrecht vertritt allgemein den Grundsatz, daß Gewinne nur dann berücksichtigt werden können, wenn sie verwirklicht (realisiert) sind. Dagegen müssen sowohl verwirklichte als auch unverwirklichte Verluste in Ansatz gebracht werden[239]). Daß aus einem nicht ver-

237) VI A 686—689/32 v. 19. 5. 1932, a. a. O.
238) Komm. z. EinkStG. v. 1934, a. a. O., S. 205.
239) I A 190/28 v. 9. 5. 1928, Smlg.RFH., Bd. 23, S. 244; Reinhardt, a. a. O., S. 170 ff.

wirklichten Verlust ein verwirklichter wird, braucht nicht sicher oder auch nur wahrscheinlich zu sein[240]). Diese Ansichten vertritt auch das Handelsrecht.

Ein Gewinn gilt immer dann als verwirklicht, wenn eine entsprechende Einnahme oder Forderung auf Grund eines Vertrages vorliegt, d. h. sobald die Ware verkauft ist. Eine Unsicherheit, ob die Forderung auch hereinkommt, wäre für sich zu beachten. Verwirklicht ist ein Verlust, sobald das Wirtschaftsgut zu einem Preise unter dem letzten Bilanzansatz aus dem Betriebe ausscheidet. Die Differenz zwischen Veräußerungspreis und letztem Bilanzansatz ist der verwirklichte Verlust. Nicht verwirklichter Verlust ist die Differenz zwischen letztem Bilanzansatz und niedrigerem Teilwert bei noch nicht veräußerten Gegenständen. Selbst wenn der Gegenstand nur noch zu diesem Teilwert verkauft werden kann, ist nach dem Steuerrecht der Verlust bis zum Verkauf noch nicht verwirklicht. Praktisch bedeutet dies aber keinen Unterschied, weil auch der nicht verwirklichte Verlust berücksichtigt werden soll.

Nicht verwirklichte Gewinne dürfen nicht bilanziert werden. Da die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten die absolute Höchstgrenze bei der Bewertung des Umlaufsvermögens bilden (vgl. § 6 Ziff. 2 EinkSt.G. 1934), ist ein Mehr des Teilwerts über diese obere Grenze ein nicht verwirklichter Gewinn, solange der Gegenstand noch nicht verkauft ist.

Nach § 6 Ziff. 2 Satz 3 Eink.St.G. kann der Teilwert u. U. auch über den letzten Bilanzansatz hinausgehen, niemals aber über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Das Mehr des Teilwerts über den letzten Bilanzansatz stellt in diesem Falle also keinen nicht verwirklichten Gewinn, sondern die Rückgängigmachung eines früher bilanzierten, nicht verwirklichten Verlustes dar[241]).

Mehrere Beispiele sollen die Frage des Verwirklicht- oder Nichtverwirklichtseins von Gewinnen bzw. Verlusten näher erläutern.

1. Sinken des Wiederbeschaffungspreises[242]).

Angenommen, ein Gegenstand wurde für 150 RM gekauft. Am Bilanzstichtag betrage der erzielbare Verkaufspreis 120 RM und der Wiederbeschaffungspreis 100 RM. Die Differenz zwischen 150 RM und 100 RM stellt einen nicht verwirklichten Verlust dar[243]). Nicht verwirklichte Verluste müssen bei der Bilanzierung Berücksichtigung finden (s. o.). Es müßte also der Wiederbeschaffungspreis des

240) VI A 491/25 v. 4. 11. 1925, Smlg.RFH., Bd. 17, S. 332 ff.
241) Reinhardt, a. a. O., S. 172.
242) I A 190/28 v. 9. 5. 1928, a. a. O.
243) Die Spanne zwischen 120 RM und 100 RM wird dagegen in der Entscheidung als ein nicht verwirklichter Gewinn angesehen.

Bilanzstichtages (100 RM) eingesetzt werden. Demgegenüber bestimmt aber § 6 Ziffer 2 Eink.St.G. (S. 122 d. A.), daß grundsätzlich die Anschaffungskosten anzusetzen seien (also hier 150 RM); der niedrigere Teilwert (100 RM) k a n n eingesetzt werden. Dieser Widerspruch wird von Staatssekretär Reinhardt[244]) dahin geklärt, daß nicht verwirklichte Verluste nur die Personen berücksichtigen müssen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet sind. Wer also nur nach § 161 RAO. (S. 16 d. A.) Bücher zu führen hat, besitzt nach wie vor das Bewertungswahlrecht nach § 6 Ziff. 2 Eink.St.G., d. h. er d a r f den niedrigeren Teilwert (100 RM) einsetzen, m u ß es aber n i c h t. — (Vgl. auch Ziffer 2552, S. 136 f. d. A.).

2. Fest verkaufte, aber noch nicht abgesandte Waren.

Die drei Entscheidungen I A 52/20 v. 28. 4. 20[245]), VI A 935/30 v. 22. 10. 31[246]) und VI A 610/32 v. 10. 1. 34[247]) behandeln die Frage, ob solche Waren mit dem Verkaufspreis in die Bilanz eingestellt werden dürfen[248]). Im Rahmen dieser Arbeit interessiert diese Frage nur soweit, als verkaufte Waren aus Zweckmäßigkeitsgründen (vgl. Ziffer 213 d. A., Uebergangsposten) noch zu den eigenen Vorräten der Unternehmung gezählt und mit ihnen zusammen aufgenommen werden.

Das Urteil IA 52/20 bringt lediglich eine Zusammenstellung von bejahenden und verneinenden Antworten auf die obige Frage und die Feststellung, daß im Schrifttum keine einheitliche Auffassung hierüber bestehe. Eine eigene Stellungnahme des Reichsfinanzhofs ist erst im Urteil VI A 935/30 zu finden. Die Begründung stützt sich allerdings zum großen Teil auf ein ausführliches Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages. Es werden folgende Fälle unterschieden:

I. Die verkaufte Ware liegt versandbereit auf Lager des Verkäufers (auf dessen Gefahr). Vom Gutachten und vom Reichsfinanzhof wird es für zulässig erklärt, wenn der Kaufmann in diesem Falle bereits eine Verwirklichung des Gewinns annimmt. Er darf jedoch nicht den vollen Verkaufspreis ansetzen, sondern muß daran einen Abschlag für die Ablieferungskosten und noch vorhandene Risiken vornehmen.

II. Die verkaufte Ware lagert auf Gefahr des Käufers versandbereit beim Verkäufer. Hier hat der Verkäufer kein Risiko mehr,

244) Reinhardt, a. a. O., S. 171.
245) SmlgRFH., Bd. 3, S. 16 ff.
246) Smlg.RFH., Bd. 29, S. 276 ff.
247) StuW., 13. Jg. 1934, Urteil Nr. 210, R Sp. 495 ff., Bespr. Sp. 375.
248) Angenommen ist der Regelfall, daß der Verkaufspreis über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt.

der Gewinn ist verwirklicht. Nur die Versendungskosten wären zu berücksichtigen.

III. Die verkaufte Ware lagert nicht bei dem Verkäufer, sondern bei dessen Lieferanten. Unter diesen Umständen soll das Risiko berücksichtigt werden, das ein unsicherer Lieferer bietet, ferner die sonstigen Risiken, die der Verkäufer zu tragen hat, und die Versendungskosten der Ware.

IV. Die Herstellung der verkauften Ware ist noch nicht abgeschlossen. Zulässig ist nur das Ansetzen der bisherigen Herstellungskosten.

V. Die verkaufte Ware ist vom Verkäufer überhaupt noch nicht eingekauft. In diesem Falle steht der Einkaufspreis noch gar nicht fest, er müßte geschätzt werden. Den Verkaufspreis auszuweisen, ist hier nicht zulässig. Mit der W a r e n bewertung hat dieser Fall nichts mehr zu tun.

Vorauszahlungen (Teil- oder Vollzahlungen) des Kunden auf noch nicht an ihn gelieferte Ware können nur in den Fällen I—III und mit den angegebenen Einschränkungen als Gewinnverwirklichung angesehen werden. Solange die Gefahr noch den Verkäufer trifft, muß er mit der Möglichkeit rechnen, die Vorauszahlung wieder erstatten oder unvorhergesehene Mehrkosten tragen zu müssen.

Das Urteil VI A 610/32 befaßt sich mit der Bewertung von fest verkauften Waren, wenn die Frist zum Abruf verstrichen ist. Die Frage der Verwirklichung des Gewinns entscheidet es so: Der Kaufmann muß sicher sein, daß die Ware abgerufen und bezahlt wird. „Das gilt jedenfalls dann, wenn eine Absendung nur aus praktischen Gründen nicht erfolgt und die Gefahr eines Verlustes den Käufer trifft." Dieser letzte Vorbehalt erscheint besonders beachtenswert. Im übrigen kommt es wohl auch auf die Länge der Zeit an, die der Abruf schon fällig ist.

3. Halbfertige Aufträge.

Bis zur Fertigstellung der Halbfabrikate, halbfertigen Bauten u. dgl. ist das Geschäft nicht erfüllt. Der Auftrag ist zwar fest erteilt und befindet sich auch in der Ausführung, die Abnahme erfolgt aber erst nach Vollendung. Die Aufwendungen für den Auftrag sind zu aktivieren, nicht aber der darüber hinausgehende Gewinn. Dieser wird erst bei der Abnahme verwirklicht. Halbfabrikate u. ä. sind namentlich bei individueller Anfertigung sehr schwer oder gar nicht anders verwertbar, wenn der Auftrag aus irgendeinem Grunde zurückgezogen wird. An den Auftraggeber kann man sich nicht immer halten (z. B. bei dessen Konkurs bzw. Vergleich oder wenn es ein sonst guter Kunde ist, dem man entgegenkommen möchte).

Das oben erwähnte Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages[249]) weist auf die Schwierigkeit hin, daß bei umfangreichen und langdauernden Bauaufträgen eine Verteilung des Gewinnes aus dem Auftrag auf die einzelnen Baujahre erfolgen muß, andererseits aber aus der Garantieverpflichtung und anderen Risiken noch erhebliche Kosten erwachsen können. Mit Recht wird darauf hingewiesen, daß in solchem Falle Vorsicht geboten ist und die jeweiligen Verhältnisse für die Entscheidung besonders wichtig sind.

Das schwebende Geschäft (der Auftrag) wird als schon durch die Fertigstellung erfüllt angesehen, wenn eine besondere Abnahme nicht erfolgt oder die Abnahme verzögert wird[250]). Ein Auftrag kann auch in Teilen erfüllt werden: „Nur dann, wenn etwa nach dem Vertrage ein Bau in besonderen Abschnitten und unter Gewährung entsprechenden Teilentgelts herzustellen wäre, könnte jeder Abschnitt als besondere Leistung angesehen werden, sofern wirtschaftlich auch eine Teilabnahme erfolgt. In solchem Falle wäre gegen die Ausweisung eines entsprechenden Teilgewinns wohl nichts einzuwenden[250])."

25435. Sonderfälle.

Im folgenden sind einige Sonderfälle bei der Bewertung zusammengestellt:

1. „Bei Tauschgeschäften bemißt sich der Anschaffungspreis nicht nach dem Buchwert des hingegebenen Gegenstandes, sondern nach dessen Teilwert im Zeitpunkt des Tausches[251])."
2. Der § 6 der 1. Durchf.VO. zum Eink.St.G. v. 1934 bestimmt[252]):

   „(1) Bei unentgeltlicher Uebertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs kann bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers auf Antrag der Teilwert auch dann eingesetzt werden, wenn er höher ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

   (2) Werden einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich übertragen, so gilt für den Empfänger als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen."

   Bei der unentgeltlichen Uebertragung eines Betriebes oder Teilbetriebs sind zwei getrennte Vorgänge zu beachten. Zunächst ist der Gewinn des Betriebsinhabers bis zum Zeitpunkt der Uebertragung festzustellen. Dieser Gewinn unterliegt bei dem bisherigen Betriebsinhaber der Einkommensteuer. Sodann ist, unter Zugrundelegung dieses Gewinns, das Reinvermögen festzustellen, damit die Schenkungssteuer errechnet werden kann.
3. Zwei Entscheidungen befassen sich mit dem sog. fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungspreis: „Wenn der Steuerpflichtige

---

249) Enthalten im Urteil VI A 935/30 v. 22. 31. a. a. O., s. Anm. 246.
250) VI A 1052/28 v. 30. 10. 1929, RStBl., 20. Jg. 1930, Heft 1, S. 9 f.
251) Wulff-Chr.-H.-G., a. a. O., S. 205.
252) Angeführt bei Reinhardt, a. a. O., S. 191.

Gegenstände durch Erbschaft oder Schenkung erhält, ist ein Anschaffungs- oder Herstellungspreis nicht gegeben. In solchen Fällen ist der Wiederbeschaffungswert einzusetzen[253])." In Ermangelung eines Anschaffungs- oder Herstellungspreises gilt als solcher der Betrag, der für den zu bewertenden Gegenstand im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Steuerpflichtigen unter gewöhnlichen Verhältnissen hätte aufgewendet werden müssen[254]).

2544. **Verwertung von Tatsachen, die erst in der Zeit nach dem Bilanzstichtag bis zur Aufstellung der Bilanz bekannt geworden sind.**

„Maßgebend für die Bewertung ist die Kenntnis der Verhältnisse, die der Bilanzaufsteller am Bilanzstichtage hat. Grundsätzlich muß für die Bilanz der für den Stichtag begründete Wert eingesetzt werden. Die Bilanz soll so aufgestellt werden, wie sie hätte lauten müssen, wenn sie am letzten Tage des Geschäftsjahres aufgestellt worden wäre[255])."

Trotzdem läßt das Urteil eine abweichende Bewertung zu, verlangt aber genaue Beweisführung, weshalb eine andere Bewertung am Platze war. — Bei der ganzen Frage handelt es sich im wesentlichen um eine Niedrigerbewertung. In ständiger Rechtsprechung hat der Reichsfinanzhof entschieden, daß die Beurteilung am Bilanzstichtag maßgebend sei, dieser Grundsatz aber nicht starr angewendet werden solle. Die bis zur Bilanzaufstellung gewonnene bessere Kenntnis der Verhältnisse am Bilanzstichtage darf verwertet werden[256]). Auch das Urteil VI A 844/30 vom 13. 11. 30 läßt dies zu und bezeichnet es als eine kaufmännische Gepflogenheit, spricht allerdings nur von der Bewertung nach § 40 HGB.[257]). In der Urteilsbegründung ist eine Reichsgerichtsentscheidung enthalten, die sich in gleicher Weise für eine Berücksichtigung von bis zur Bilanzierung bekannt gewordenen Tatsachen einsetzt:

> „Zur Ermittlung des Wertes sind alle im Augenblick der Bilanzierung verfügbaren Erkenntnisquellen heranzuziehen. Die Worte des § 40 Abs. 2 HGB., daß die Vermögensgegenstände nach dem Werte anzusetzen seien, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet, dürfen zu einer gegenteiligen Meinung nicht verleiten. Das Gesetz mutet dem Bilanzierenden nicht zu, sich künstlich unter Außerachtlassung der vorhandenen Nachrichten in einen früheren Erkenntniszustand zurückzuversetzen. Ein solches Verlangen, das ohne Willkür kaum zu erfüllen wäre, würde auch der inneren Rechtfertigung entbehren, da es entscheidend nur auf den Wert als solchen, als objektiv nachprüfbare Tatsache, ankommen kann."

253) Wulff-Skr.-H.-G., a. a. O., S. 166.
254) VI A 1789/29 v. 6. 2. 1930, RStBl. 20. Jg. 1930, Heft 15, S. 346 f.
255) I A 216/19 v. 31. 10. 1919, Smlg.RFH., Bd. 1, S. 272 ff.
256) VI A 1857/32 v. 28. 6. 1933, RStBl., 24. Jg. 1934, Heft 14, S. 253 f.
257) RStBl., 21. Jg. 1931, Heft 4, S. 111.

255. Vergleich zwischen der Bewertung nach Handelsrecht und nach Steuerrecht.

2551. Die Bewertung nach Handelsrecht.

Der § 261 HGB. schließt ganz eindeutig das Recht aus, bei der Bewertung des Umlaufsvermögens zwischen zwei oder mehr Werten zu wählen. Es gilt das bekannte Niederstwertprinzip für die Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Erwerbsgenossenschaften.

Der § 40 HGB. verlangt auch einen bestimmten Wert, hier ist es aber der „Wert, der den Gegenständen am Bilanzstichtage beizumessen ist". Mit dem § 261 HGB. besteht Uebereinstimmung, wenn der Wiederbeschaffungspreis der Ware am Bilanzstichtag niedriger ist als der historische Anschaffungspreis. Dagegen ist auch der höhere Wiederbeschaffungspreis nach dem Wortlaut des § 40 HGB. einsetzbar. Wie aber aus den Ausführungen auf Seite 118 d. A. hervorgeht, ist das Niederstwertprinzip auch das Prinzip des vorsichtigen und ordentlichen Kaufmanns (der nach § 40 zu bewerten hat), so daß der Einkommensteuer-Kommentar von Wulff[258]) nicht ohne Grund von einem Gewohnheitsrecht spricht, das den § 40 HGB. im Sinne des § 261 HGB. auslege.

In der Begründung zu dem Urteil VI A 844/30 v. 13. 11. 30[259]) ist folgendes Gutachten der Wirtschaftsverbände enthalten: „Die Bestimmungen des § 261,1 HGB. werden als Sonderbestimmungen angesehen, die der Einzelkaufmann, die offene Handelsgesellschaft usw. wohl für sich in Anspruch nehmen können, jedoch nicht für sich (gegen sich? d. Verf.) gelten lassen müssen."

2552. Die Bewertung nach dem Steuerrecht.

Beim Umlaufsvermögen darf nach § 6 Abs. 2 Eink.St.G. gewählt werden zwischen

1. dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis,
2. dem Teilwert, falls er niedriger ist als der Anschaffungs- oder Herstellungspreis.

Das Einkommensteuergesetz von 1934 gibt also ein Bewertungswahlrecht. Es darf das Niederstwertprinzip angewandt werden. Da aber die handelsrechtliche Bilanz grundsätzlich für die steuerrechtliche Bilanz maßgeblich ist[260]), wird das Bewertungswahlrecht durch die Vorschriften des HGB. (§§ 40, 261) eingeschränkt[261]).

---

258) Wulff-Chr.-H.-G., a. a. O., S. 209.

259) RStBl. 21. Jg. 1931, Heft 4, S. 110.

260) Reinhardt, a. a. O., S. 169. — I A 223/31 v. 25. 7. 33, RStBl. 23. Jg. 1933, Heft 49, S. 1059 f.: „Setzt der Steuerpflichtige den niedrigeren gemeinen Wert (lies: Teilwert! d. Verf.) in die Handelsbilanz ein, so muß er es im gleichen Jahre auch in der Steuerbilanz tun."

261) Nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes ist zudem das Bewertungswahlrecht insoweit einzuschränken, als ein nach ihm zulässiger Bilanzwert den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widerspricht. VI A 844/30 vom 13. 11. 30, a. a. O., s. Anm. 259.

Unbeschränktes Wahlrecht haben darum nur die Steuerpflichtigen, die lediglich nach § 161 RAO. Bücher führen müssen. Die Unternehmer, die nach § 40 HGB. bewerten, müssen den Teilwert einsetzen, wenn er niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Den über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinausgehenden Teilwert einzusetzen, verbietet § 6 Abs. 2 Eink.St.G. Nach steuerrechtlicher Auffassung ist also der Wert nach § 40 HGB. ein Niederstwert im Sinne des § 261 HGB. bzw. § 33c Gen.Ges. Selbstverständlich besteht das Wahlrecht nicht für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie für Erwerbsgenossenschaften (§ 261 HGB. bzw. 33c Gen.Ges. verlangen den Niederstwert!), so daß mithin das Bewertungswahlrecht des Einkommensteuergesetzes für sämtliche Unternehmer, die nach den Vorschriften des HGB. Bücher führen müssen, in Wegfall kommt.

Es gibt jedoch eine Ausnahme, die die Bindung der steuerrechtlichen an die handelsrechtliche Bilanz etwas lockerer gestaltet Hierzu gehört zunächst die Reichsfinanzhof-Entscheidung VI A 594/27 vom 17. 4. 1929[262]):

> „2. Die Bewertung der Waren in Warenhandelsgeschäften (Großhandel und Einzelhandel) mit dem Anschaffungspreise widerspricht nur dann den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wenn der im regelmäßigen Verkehr am Bilanzstichtag erzielbare Verkaufspreis abzüglich der Verkaufsspesen geringer ist als der Anschaffungspreis, und wenn der Kaufmann bei vorsichtiger Bewertung aller Umstände auch nicht damit rechnen kann, bei späterer Veräußerung den Anschaffungspreis zuzüglich Verkaufsspesen zu erhalten."

Eine Bestätigung findet sich im Urteil VI A 1326/29 v. 25. 2. 1931[263]):

> „In entsprechender Anwendung der in der Entscheidung vom 17. 4. 29, VI A 594/27, aufgestellten Grundsätze kann bei der Warenbewertung an einem über dem Teilwert am Bilanzstichtag liegenden Buchwert (Wertansatz auf den Schluß des vorhergehenden Geschäftsjahres) festgehalten oder ein zwischen dem Teilwert und dem Anschaffungspreis oder Buchwert liegender Wert angesetzt werden, wenn und soweit bei vorsichtiger Bewertung aller Umstände damit gerechnet werden kann, daß bei einer späteren Veräußerung der angesetzte Wert zuzüglich der Verkaufsspesen zu erlösen ist."

Bedingung ist immer, daß der angesetzte Wert zuzüglich der Verkaufsspesen mit ziemlicher Sicherheit in Zukunft zu erlösen ist. Auch das dritte, hierher gehörende Urteil[264]) geht von dieser Forderung aus:

262) StuW., 8. Jg. 1929, Urteil Nr. 506, R. Sp. 944 f., Bespr. Sp. 578/580. — Der erste Abschnitt des Urteils ist durch das neue EinkStG. überholt.

263) StuW., 10. Jg. 1931, Urt. Nr. 441, R. Sp. 750 ff.

264) VI A 1657/32 v. 30. 5. 1933, Samlg.RFH., Bd. 33, S. 215 ff. vgl. auch Wulff-Chr.-H.-G., a. a. O., S. 209.

„Der Hersteller kann auf Grund seines Bewertungswahlrechts Rohstoffe zu dem den Teilwert übersteigenden Anschaffungspreis bewerten, soweit er ihn im Falle des Verkaufs der fertigen Ware zuzüglich der Herstellungs- und der Verkaufskosten bei vorsichtiger Beurteilung der Verhältnisse des Bilanzstichtages und der an diesem zu erwartenden Entwicklung zu erlösen erwarten kann."

„Der Senat hält daran fest, daß im allgemeinen das Bewertungswahlrecht des Kaufmanns zwischen dem Teilwert und dem höheren Anschaffungspreis bei Vorräten nach oben durch den bei vorsichtiger Beurteilung zu erwartenden Verkaufspreis, abzüglich der Verkaufs- und gegebenenfalls der eigenen Herstellungskosten, begrenzt wird. Nur bei solchen Werten, für die ausgesprochene Börsen- oder Marktpreise bestehen, ist der Kaufmann an diese gebunden, falls nicht der objektive Wert der Vorräte am Bilanzstichtage höher ist oder nur vorübergehende, völlig außergewöhnliche Umstände den Börsenkurs oder Marktpreis beeinflußt haben."

Diese drei Urteile haben nicht nur die obengenannte Bedingung gemeinsam, sie gehen auch alle von dem Gedanken aus, daß der Anschaffungspreis der höchstmögliche Wert am Bilanzstichtage ist, weil der Teilwert hier niedriger steht. Unter Beachtung der gestellten Bedingungen ist es erlaubt, den höheren Anschaffungswert oder einen zwischen Anschaffungswert und Teilwert liegenden „Zwischenwert" einzusetzen, während das Handelsrecht hier den niedrigsten Wert verlangt, auch unbestritten § 40 HGB.

Das Steuerrecht setzt als oberste Grenze der Bewertung den Anschaffungs- oder Herstellungspreis und als unterste den niedrigeren Teilwert fest. Unter den niedrigeren Teilwert darf nicht heruntergegangen werden, sonst würden die Interessen des Fiskus geschädigt. Ueber die obere Grenze hinaus ist ein Wertansatz nicht zulässig, weil er gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen würde und die Beachtung dieser Grundsätze von den Finanzbehörden gefordert wird. Möglich ist es, einen Wert anzunehmen, der zwischen der oberen und der unteren Grenze liegt („Zwischenwert"). Dieser Wert braucht nicht gerade in der Mitte zwischen beiden zu liegen, wie im Urteil VI A 196/29 vom 17. 4. 29[265]) angeführt. Mit der Zulassung des Zwischenwerts — schon zur Zeit des alten Einkommensteuergesetzes von 1925 — wurden sehr viele Streitigkeiten zwischen den Finanzämtern und den Steuerschuldnern behoben.

256. **Umfrage des Deutschen Industrie- und Handelstages.**

Der Reichsfinanzhof hat durch den Deutschen Industrie- und Handelstag eine Umfrage über die Bewertungsgrundsätze der Praxis vornehmen lassen.

[265]) RStBl., 19. Jg. 1929, Heft 20, S. 472.

Es ergab sich folgendes[266]): In der Praxis werden die verschiedensten Wertansätze vorgenommen. Einheitliche Bewertungsgrundsätze bestehen nicht, soweit nicht bestimmte gesetzliche Vorschriften (Aktiengesellschaft!) anzuwenden sind. Allerdings überwiegt das Niederstwertprinzip. Es wird zudem durchaus für ordnungsgemäß gehalten, die Waren nicht einheitlich, sondern nach verschiedenen Wertansätzen zu bilanzieren (z. B. ein Teil zu Einkaufspreisen, den Rest zum gemeinen Wert). Gegliedert wird dabei nach der Beschaffenheit und dem Grad der Veräußerlichkeit der Waren.

Im einzelnen sind folgende Wertansätze üblich:

1. wirklich gezahlter Einkaufspreis,
2. Einkaufspreis mit prozentualem Abschlag,
3. Verkaufspreis mit Kalkulationsabschlag,
4. gemeiner Wert,
5. Tages-Wiederbeschaffungspreis,
6. Mischung aus diesen fünf Arten.

257. Bewertung von Beständen außerhalb der Unternehmung.

Speziell über die Bewertung von eigenen Waren außerhalb der Unternehmung ist zu bemerken:

Waren auf Konsignations- oder Vertreterlager dürfen nicht zu Verkaufspreisen bewertet werden, weil sie ja noch gar nicht verkauft sind. Sie sind einzusetzen mit den Selbstkosten + Fracht- und Transportspesen[267]). Vorausgesetzt ist allerdings, daß der Verkaufspreis höher als der einmal gezahlte Anschaffungspreis ist und die Ware mit einiger Sicherheit dort verkauft werden kann.

Bei Filialbetrieben berechnet das Stammhaus die an die Filialen gesandten Waren meist mit einem Aufschlag, so daß in die Gesamtbilanz (Stammhaus und Filialen) Waren derselben Art zu verschiedenen Preisen eingesetzt werden. Berechtigt ist das Einsetzen der Fracht- und Transportkosten vom Stammhaus zu den Filialen, falls dort Absatzmöglichkeit zu entsprechenden Preisen besteht.

258. Bewertungstechnik.

2581. Der normale technische Verlauf der Bewertung.

Der rein technische Vorgang bei der Bewertung — im Gegensatz zur Ueberlegung, welcher Wert nach rechtlicher und kauf-

---

266) Aus einem Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages v. 17. 1. 1933, besprochen in: Grundsätze für die Inventuraufnahme, Eildienst d. DStZ., 11. Jg. 1933, Heft 32, Sp. 765, 766; Brönner, Die Aufstellung der Inventur im Einzelhandel, ZfB., 11. Jg. 1934, Heft 2, S. 243 ff.; VI A 1883—1885/31, v. 1. 2. 1933, RStBl., 23. Jg. 1933, Heft 49, S. 1062 ff; H. Rohde, DStZ., 22. Jg. 1933, Dez.-Heft, S. 522 ff; H. Meine, DStZ., 22. Jg. 1933, Febr.-Heft, S. 72 ff.

267) Zimmermann, Die Kontrolle des Konsignationslagers. Z. „Organisation". 17. Jg. 1915, Heft 22, S. 461 ff.

männischer Anschauung einzusetzen ist — setzt sich aus mehreren Stufen zusammen:

1. Technische Ermittlung des einzusetzenden Werts der Mengeneinheit oder der möglichen Werte.
2. Einsetzen dieses Wertes (bzw. des gewählten Wertes) in die Inventurunterlagen oder das Inventar.
3. Multiplikation Menge × Wert der Mengeneinheit (= Gesamtwert).
4. Einsetzen des Gesamtwerts in die Inventurunterlagen oder das Inventar.
5. Addition der Gesamtwerte der einzelnen Posten.
6. Nachkontrollieren von 1 bis 5.

Zu 1 (Wertermittlung): Bevor ein Bewertungswahlrecht ausgeübt oder bevor entschieden werden kann, welcher Wert nach den Gesetzesvorschriften und nach kaufmännischen Anschauungen einzusetzen ist, müssen erst die in Frage kommenden Werte nach ihrer jeweiligen Höhe ermittelt werden. Es käme also z. B. darauf an, anhand der Einkaufsrechnungen die historischen Anschaffungswerte der Waren zu ermitteln und diesen die Tageswerte des Stichtages (entnommen aus Börsen-, Marktberichten u. a.) gegenüberzustellen. Bei kleinem Warenlager kann man in dieser Weise vorgehen. Umfangreiche Lager erschweren die Durchführung einer solchen Wertermittlung. Hier hilft man sich in anderer Weise: Für die Zwecke der Kalkulations- und der Einkaufsabteilung werden Preiskartotheken geführt. Sie sind nach Warensorten gegliedert. Jede Sorte erhält eine Karte, darauf wird jede Aenderung des Einkaufspreises mit Angabe des Datums eingetragen. Jede Warensorte ist deshalb nicht nur mit dem Tageswert, sondern auch mit den historischen Anschaffungswerten der zurückliegenden Zeit verzeichnet. Die Bewertung der Bestände wird durch die Benutzung der Preiskartothek sehr erleichtert.

Gleichfalls als Erleichterung der Wertermittlung wirkt die Lagerbuchhaltung, sofern sie auch wertmäßig geführt wird; denn hier werden bei jeder neuen Lieferung[268]) die Einkaufspreise aufgezeichnet. Die von der Lagerbuchhaltung ausgewiesenen Bestandswerte sind nicht ohne weiteres auch als Inventurwerte anzusehen, selbst wenn man die mengenmäßige Uebereinstimmung von Sollbestand und Istbestand annimmt, denn bei den Werten der Lagerbuchhaltung kann es sich um Durchschnitts-, Normal-, Verrechnungspreise handeln, die für gesetzlich vorgeschriebene Inventare meist nicht brauchbar sind. Werden die Lagereingänge und -ausgänge nach Anschaffungswerten verrechnet, so wird der Bestand mit den betreffenden Anschaffungs-

[268]) Im Gegensatz zur Preiskartothek, die bei jeder Veränderung des Einkaufspreises berichtigt wird.

preisen ausgewiesen; in diesem Falle wäre noch der Tageswert des Bestandes bei der Feststellung des Wertansatzes für die Bilanz heranzuziehen. Wird die Lagerbuchhaltung aber nach Tageswerten geführt, so wird auch der Bestand mit dem jeweiligen Tageswert ausgewiesen; bei der Wertermittlung für die Bilanz ist also noch der (historische) Anschaffungswert des Bestandes zu beachten.

Beschädigte oder ungangbare Waren, Ladenhüter und dergl. werden — besonders in größeren Betrieben — einer besonderen Stelle zur Begutachtung vorgelegt; der Wert solcher Stücke wird individuell festgesetzt oder nur das Gewicht bewertet, so z. B. bei beschädigten Gußstücken.

In Kauf- und Warenhäusern ist es üblich, die Waren zum Verkaufspreis aufzunehmen[269]). Empfehlenswert ist dies bei vielen kleinen, gutgehenden Artikeln; den aufnehmenden Verkäuferinnen ist vor allem der Verkaufspreis bekannt. — Durch Rückrechnung ist dann der Einkaufspreis (oder ein sonstiger Wert) zu bilden, z. B. durch Abzug eines bestimmten Prozentsatzes (der Handelsspanne)[270]).

Die bisher behandelte Technik der Wertermittlung bezieht sich auf Lagerbestände. Halb- und zum Teil auch Fertigfabrikate werden nach den Herstellungskosten bewertet, wenigstens bilden diese den hauptsächlichen Maßstab für die Bewertung. Die Aufnahme kann bei den Fabrikationsbeständen sogleich wertmäßig geschehen (vgl. die Abschnitte über körperliche und über buchmäßige Aufnahme der Fabrikationsbestände). Bei nur mengenmäßiger Aufnahme der Halbfabrikate dienen die Aufzeichnungen der Kalkulationsabteilung zur Feststellung der Herstellungskosten. Die jeweilige Fabrikationsweise bedingt eine Verschiedenheit dieser Aufzeichnungen. So muß man bei Einzelfertigung auf die speziellen Unterlagen (Material- und Lohnzettel) der einzelnen Aufträge zurückgreifen, während bei Serien- und Massenfertigung vollständige Kalkulationslisten vorliegen, die nur bei Materialpreis- oder Lohnänderungen berichtigt werden müssen.

Zu 2. und 4. (Einsetzen von Einzelpreis und Gesamtwert): Hierzu ist nichts besonderes zu bemerken.

Zu 3. (Multiplikation Menge × Einzelwert) und zu 5. (Addition der Einzelposten): Diese mechanischen Arbeiten beanspruchen den größten Zeitaufwand. Um sie möglichst rasch zu erledigen, setzen auch kleinere Betriebe Rechenmaschinen oder rechnende Schreibmaschinen ein.

Zu 6. (Nachkontrollieren von 1. bis 5.): Dies geschieht entweder durch lückenlose Prüfung (nur bei kleinem Umfang des Inventars

269) VI A 1883—1885/31 v. 1. 2. 1933, a. a. O.; auch in Einheitspreisgeschäften.
270) Vgl. F. Schmidt, Durchschnittsprozentsätze bei der Inventur. ZfHWuHP., 7. Jg. 1914/15, Heft 10, S. 285.

möglich) oder (willkürliche) Stichproben oder unter Beschränkung auf die wertvolleren Posten. Die Kontrolle wird zur Ueberwachung des bewertenden und ausrechnenden Personals vorgenommen, weicht also in der Ursache und dem Zweck von der Revision des Inventurergebnisses (Ziffer 26 dies. Arb.) ab. Die Methoden sind aber im wesentlichen die gleichen; es wird deshalb auf Ziffer 26 dieser Arbeit verwiesen.

2582. Benutzung von Lochkarten.

Nach dem Grundsatz: Ausnutzung bereits vorhandener Maschinen oder ohnehin geleisteter Arbeit zu möglichst vielen Zwecken können größere Betriebe, die mit Lochkartenmaschinen arbeiten und ihre Inventur nach einem der Lochkartenverfahren vornehmen, die technische Seite der Bewertung auf einfache und rasche Art mit Lochkarten erledigen:

Zu 1. und 2. Ermitteln und Einsetzen des Wertes der Mengeneinheit. Hierzu braucht man Stammkarten in Lochkartenform, die an derselben Stelle wie die Inventur-Lochkarten die Material-Nr. (Lager-Nr.) gelocht tragen. Daneben enthalten die Karten Angaben über die Anschaffungspreise bzw. Herstellungskosten[271]). Diese Angaben können laufend berichtigt werden, falls Aenderungen eintreten. Eine solche Materialpreis-Kartei (vgl. auch Ziffer 2581 d. A.) hat großen und dauernden Wert für die Kalkulation, ist also nicht nur zu Inventurzwecken brauchbar.

Mit Hilfe der Auslochung der Materialnummer werden die Stammkarten zu den entsprechenden Inventurkarten sortiert. Darauf wird auf den Inventurlochkarten der Wert der Mengeneinheit gelocht.

Zu 3. Multiplikation Menge $\times$ Wert der Mengeneinheit geschieht durch Rechenmaschinen oder nach der üblichen arithmetischen Methode, die natürlich sehr viel mehr Zeit verlangt. (Vgl. dagegen das weiter unten behandelte Verfahren unter Verwendung eines Multiplizierlochers.)

Zu 4. Einsetzen des Gesamtwertes in die Inventurlochkarten durch Lochen. Handelt es sich um Verbundkarten, so sind Gesamtwert und Wert der Mengeneinheit dort auch handschriftlich einzutragen, um den raschen Ueberblick über den Originalbeleg aufrechtzuerhalten.

Zu 5. Addition der Einzelposten geschieht maschinell beim Listen oder Tabellieren der Lochkarten, was eine erhebliche Zeitersparnis gegenüber allen anderen Maschinen bedeutet.

Zu 6. Nachkontrollieren erfolgt im wesentlichen wie auf S. 142 zu 6. angegeben. Da die lochkartenmäßige Bearbeitung

[271]) Boesel, Die Lochkarte im Fabrikbetrieb, a. a. O., S. 58 f.

der Inventur sich nur bei einem entsprechend großen Warenlager lohnt, wird bei der großen Anzahl von Lochkarten eine lückenlose Nachprüfung kaum möglich sein.

Trotz wesentlich besserer Verarbeitung eines umfangreichen Inventur-Materials durch dieses Lochkartenverfahren müssen dennoch die Gesamtwerte in der sonst üblichen Weise ausgerechnet werden. Auch die verschiedenen Arbeitsgänge werden nicht zusammengefaßt. Hier hilft aber der Einsatz eines Multiplizierlochers[272]). In diesem Falle enthalten die oben erwähnten Stammkarten Materialnummer, Mengeneinheit und Wert der Mengeneinheit. Nach der Sortierung zu den Inventurlochkarten nach Materialnummer laufen beide Karten, für jede Materialnummer, hintereinander durch den Multiplizierlocher. Dieser fühlt den Preis der Mengeneinheit aus der Stammkarte ab, multipliziert ihn mit der in der Inventurkarte angegebenen Menge und stanzt selbsttätig den Gesamtwert in die Inventurkarte ein.

Den großen Vorteilen steht nur der höhere Preis des Multiplizierlochers gegenüber und die Notwendigkeit, bei jeder Aenderung der Materialpreise auch die Stammkarte ändern zu müssen. Doch wird man den Multiplizierlocher auch zu anderen Zwecken laufend heranziehen; die Stammkarten müssen auch für Kalkulationszwecke laufend berichtigt werden und sind in dieser mehr ausgeprägten Lochkartenform für die Kalkulation noch besser geeignet als bei bloßer Lochung der Materialnummer.

Beide Arten von Stammkarten werden zu den Inventurkarten sortiert. Nach dem Sortieren muß sich ergeben, welche Inventurkarten keine Stammkarte oder welche Stammkarten keine Inventurkarte haben. Falls keine Stammkarte vorhanden, verzeichnet die Inventurkarte gerade neu eingeführtes Material. Ueber dieses muß dann eine Stammkarte ausgestellt werden. Wenn Inventurkarten nicht vorhanden sind, wohl aber Stammkarten, so ist das betreffende Material ausgegangen oder versehentlich nicht aufgenommen worden; man wird zuerst unter den Beständen nachprüfen, ob die zweite Möglichkeit in Frage kommt. Ist das Material für dauernd ausgegangen, wird die Stammkarte entfernt. — Die Inventur sorgt so für gründliche Berichtigung der Stammkarten.

2583. Vereinfachungen zur raschen Ausrechnung des Gesamtergebnisses.

25831. Anwendbarkeit, Brauchbarkeit.

Es handelt sich um Vereinfachungen bei der Multiplikation Menge × Wert der Mengeneinheit. Bei allen ist der Grundgedanke

[272]) Burmeister, Jahresinventur einer Maschinenfabrik mit Hilfe des Lochkartenverfahrens, a. a. O.

der, durch Zusammenfassung der vielen Einzelposten in einer bestimmten Weise die Zahl der Multiplikationen wesentlich herabzusetzen, um so Zeit zu sparen. Der einzelne Posten geht in der Zusammenfassung unter, er wird im Endergebnis nur mit den andern zusammen ausgewiesen und ist für sich selbst nicht mehr erkennbar. Die in diesem Abschnitt besprochenen Vereinfachungen eignen sich also nur für nicht gesetzlich vorgeschriebene Inventuren, in erster Linie zur Ermittlung der Vorräte für die Monatsbilanz. Ein gesetzlich vorgeschriebenes Inventar muß jeden einzelnen Posten nach Art, Menge, Wert der Mengeneinheit und Gesamtwert enthalten.

Da es sich jedesmal um mengenmäßige Zusammenfassungen handelt, muß die betreffende Mengeneinheit bei den Einzelposten stets die gleiche sein. Man kann nicht Stück und Kilogramm zusammenzählen.

Ein weiteres Kennzeichen der Vereinfachungsmöglichkeiten ist, daß sie im allgemeinen nur bei Verwendung von Lochkarten bei der Inventur möglich sind.

Es gibt zwei Verfahren:

25832. **Bildung von Gruppen mit gleichem Preis der Mengeneinheit**[273]).

„Aus verschiedenen Waren, die den gleichen Preis pro Mengeneinheit haben und im rohen Rahmen der Gattung nach zusammenhängend sind, werden Gruppen gebildet, welche gleichzeitig mit der Niederschrift der Einzelpreise auf der Karte vermerkt werden." Ohne den Wert pro Karte auszurechnen, werden die Karten gelocht und sortiert nach Betriebsabteilung — Rohmaterial (bzw. Halbfabrikate, Unkostenmaterial usw.) — Preisgruppen — Materialnummern. Dann erfolgt die Tabellierung: Gruppennummer — Gegenstandsnummer — einzelne Mengen — Gesamtmenge der Gruppe — Einzelpreis.

Danach ist für jede Gruppe, also nicht mehr für die Einzelmengen, die Gesamtmenge mit dem Einzelpreis (Preis der Mengeneinheit) zu multiplizieren. Die Zeitersparnis ist um so größer, je mehr Einzelposten in Gruppen zusammengefaßt werden können. Nicht nur das Gesamtergebnis ist ohne weiteres verwertbar, sondern auch die Gruppenergebnisse, weil die Waren innerhalb der Gruppen einen gewissen materiellen Zusammenhang besitzen. Wenn es lediglich auf das Gesamtergebnis ankommt, braucht dieser Zusammenhang nicht berücksichtigt zu werden. Dann ist die Zusammenfassung der Waren mit gleichem Einzelpreis zu Gruppen um so vorteilhafter, je größer das zu bearbeitende Material an Einzelposten ist und je

[273]) Deutsche Hollerith-Maschinen-G. m. b. H., Inventur nach dem Hollerith-System, a. a. O.

weniger Gruppen erforderlich sind. Einheitspreisgeschäfte[274]) sortieren deshalb bei ihren halbjährlichen Kontrollinventuren die Inventurzettel nach den Einheitspreisen (Verkaufspreisen) und stellen dann mit Hilfe von Addiermaschinen die Gesamt m e n g e bei jeder Einheitspreisgruppe fest. Die Gesamtmenge wird mit dem Einheitspreis multipliziert, die Ergebnisse der Einheitspreisgruppen werden addiert, so daß zum Schluß der Gesamt-Verkaufswert des Lagers herauskommt. Von diesem Verkaufswert muß noch ein Abschlag für Nettoverdienst, Vertriebskosten u. ä. gemacht werden. In dem mir bekannten Fall handelt es sich um nur sechs Einheitspreise, so daß die Sortierung und Zusammenstellung nicht schwierig ist und ohne Lochkarten vor sich geht. In jedem Falle ist es möglich, später die Bewertung der einzelnen Posten vorzunehmen, besonders da die Lochkarten (bzw. Inventurzettel) noch nach dem Einzelpreis (bzw. Einheitspreis) geordnet liegen. Nachträglich entsteht so aus den Inventurunterlagen ein Inventar, das den gesetzlichen Vorschriften entspricht.

25833. **Digit-Verfahren**[275]).

In die Inventur-Lochkarten wird der Wert der Mengeneinheit (Einzelpreis) eingestanzt, dann werden die Karten zunächst nach der Pfennig-Einerstelle des Einzelpreises sortiert und durchlaufen den Tabellendrucker. Die Einerstelle dient als Gruppe, die Einzelmengen jeder Gruppe werden addiert. Die für jede Einerstelle sich ergebende Gesamtmenge wird in das umstehende Schema eingesetzt; in gleicher Weise (Sortieren, Tabellieren oder Listen, Einsetzen der Gesamtmenge in das Schema) werden die Pfennig-Zehnerstellen, Reichsmark-Einerstellen usw. behandelt.

Die zu den Pfennig- und Markstellen jeder Gruppe sich ergebenden Mengen werden aufaddiert und die Summe mit der Gruppenstelle multipliziert. Die Ergebnisse der Gruppen werden addiert. So erhält man den Gesamtwert. An und für sich entstehen zehn Gruppen (Multiplikator: 0 - 9). Da aber jede Zahl, mit 0 multipliziert, Null ergibt, kann die Gruppe 0 weggelassen werden.

Boesels „Summarische Multiplikation" weicht insofern davon ab, als dort die Zusammenstellung nach dem umstehenden Schema fehlt und daher mehr Multiplikationen erforderlich sind, entsprechend der Stellenzahl der Einzelpreise. Bei fünf Stellenzahlen sind $5 \times 9 = 45$ Multiplikationen nötig gegenüber gleichbleibend neun nach dem umstehend abgebildeten Schema.

---

274) Ich habe absichtlich immer die Bezeichnungen „Wert der Mengeneinheit", „Einzelpreis" verwandt, um Verwechslungen mit den Preisen solcher Geschäfte zu vermeiden. Auch die Bezeichnung „Einzelwert" habe ich vermieden, weil das Steuerrecht etwas Besonderes darunter versteht.

275) Inventuraufnahme nach dem Hollerith-System, a. a. O.; Boesel, Die Lochkarte im Fabrikbetrieb, a. a. O., der das Verfahren „summarische Multiplikation" nennt.

Gruppe	Stelle	Mengen	×	Wert
1	Pfennige Einer			
	Zehner			
	Mark Einer			
	Zehner			
	Hunderter			
	Zusammen:		× 1 =	
2	Pfennige Einer			
	Zehner			
	Mark Einer			
	Zehner			
	Hunderter			
	Zusammen:		× 2 =	
3	Pfennige Einer	1 2 5		
	Zehner	2 3		
	Mark Einer	4 0		
	Zehner	1 6		
	Hunderter	2		
	Zusammen:	4 0 3 5 5	× 3 =	1210.65
		usw. bis Gruppe 9		
			Gesamtwert:	

26. Revision des Inventurergebnisses[276]).

261. Anlaß zur Revision.

Das Aufnahmeergebnis ist im Inventar verzeichnet, und das Inventar bildet seinerseits eine Grundlage der Bilanz, besonders was die Lager- und Fabrikationsbestände angeht. Die Revision der Inventur wird deshalb als ein Teil der Bilanzrevision angesehen.

[276]) Vgl. hierzu P. Gerstner, Revisionstechnik, Berlin-Leipzig 1922, S. 159 f.; Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 10, Revisions- und Treuhandwesen, Leipzig 1926; B. Siltmann, Die Waren bei der Bilanzrevision, Betr.-Rdsch., 3. Jg. 1926, Heft 2, S. 29 ff.; K. Berg, Wirtschaftsprüfer, 1. Jg. 1932, Heft 22, S. 405 ff.: „Wareninventurprüfung"; Formelle

Nach §§ 262a—g HGB. ist der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft unter Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer zu prüfen. Da hierbei auch die Bewertung (§ 261 HGB.) zu prüfen ist, muß der Bilanzprüfer die Revision auch auf das Inventar und hierbei auch auf die Lager- und Fabrikationsbestände erstrecken. — Selbstverständlich kann man auch jede andere Bilanz und Inventur einer Revision unterwerfen. Die Revision kann auch vom Kreditgeber oder der Steuerbehörde[277]) ausgehen.

262. Inventurfälschungen.

Die Bestände in Lager und Fabrikation werden gerne zu „Schiebungen" benutzt, weil es sich hier um Gegenstände handelt, die aus der Hauptbuchhaltung nicht oder nicht sicher zu entnehmen bzw. nachzuprüfen sind. Zudem erschwert die Vielzahl der Einzelposten die Entdeckung von Fälschungen, und man braucht in den Geschäftsbüchern selbst nichts zu ändern.

Je nach dem Zweck der Bilanz sind mit den Fälschungen Verbesserungen (Kreditzwecke) oder Verschlechterungen des Inventurergebnisses (dem Finanzamt gegenüber) beabsichtigt.

Es gibt eine Vielzahl von Fälschungsmöglichkeiten[278]). Ich will sie hier nur kurz andeuten: Abänderung, Vernichtung oder zusätzliche Ausstellung von Aufnahmebelegen, Aufnahme-Zusammenstellungen; falsche Mengen-, falsche Wertangabe bei den Ueberträgen; falsches Ausrechnen von Menge und Einzelpreis; falsche Additionen; zeitliches Verschieben der Waren-Ein- und -Ausgänge, wie es auch oft mit den Kasseneinnahmen und -ausgaben gemacht wird; Verschiebung des Kommas bei den Mengen- oder Preisangaben, Abänderung des Wertes; Hinzufügen von erdichteten Ziffern zu den tatsächlichen, bereits verzeichneten (z. B. statt 18 Stück: 918 Stück); unzulässige Bewertung; Angabe einer falschen Qualität; doppelte Aufführung desselben Postens; Mitaufnahme fremder Waren als eigene; Fortlassen von Unterwegsware, eigener Ware auf fremden

---

Revision der Warenbestände. Wirtschaftsprüfer, 3. Jg. 1934, Heft 13/14, S. 293 f; Materielle Revision der Warenbestände. Wirtschaftsprüfer, 3. Jg. 1934, Heft 17, S. 356 ff.; Handwörterbuch der Betriebswirtsch.-Lehre, a. a. O., „Inventur"; O. Pickler, Z. „Org. Buchh. Betr.", 29. Jg. 1927, Heft 17, S. 281 ff.; Grundsätzliches über die Durchführung von Revisionen; Rich. Fischer, Bilanzrevision. Berlin 1923, S. 9 ff.; O. Pickler, Die Notwendigkeit von Buchrevisionen. Z. „Org. Buchh. Betr.", 29. Jg. 1927, Heft 45, S. 798 ff.; F. Leitner, Die Kontrolle im kaufm. Unternehm., Frankfurt a. M. 1934, S. 53 ff.; S. 82 ff.; Busse, a. a. O., S. 233 ff.; K. Wirtz, Prüfung der Vorräte in Fabr.- u. Handelsbetr., Z. „Der Wirtschaftsprüfer", 3. Jg. 1934, Heft 1, S. 10 f.; Heft 2, S. 32 ff.; Heft 3, S. 57 ff.

277) Anleitungen enthält das Urteil d. RFH. VI A 1756/32 v. 5. 7. 1933, RStBl., 23. Jg. 1933, Heft 36, S. 763 ff.

278) J. Schreier, Kontrolle u. Revision. Hamburg 1925, S. 54, teilt ein in Fälschungen bei 1. der Quantität, 2. der Qualität, 3. dem Preise, Werte, 4. der Ausrechnung. — Ebenso gut kann man unterscheiden nach Fälschungen bei der Aufnahme, der Bewertung, der Zusammenstellung, den Ueberträgen.

Lägern u. ä. – Diese Fälschungen sind, sofern sie vom Unternehmer oder den leitenden Personen vorgenommen werden, Bilanzfälschungen.

263. Gang der Revision.

Vor Beginn der Revision läßt sich der Revisor den Inventurplan und den Kontrollbericht aushändigen und macht sich mit beiden vertraut. Er stellt außerdem fest, ob die Inventur bereits schon einmal von anderer Seite überprüft wurde und welche Beanstandungen gemacht worden sind. Dann beginnt die Prüfung des Inventars, zunächst formell auf Einhaltung der Vorschriften des § 41,1 (Unterzeichnung), § 41,2 (Inventarbuch), § 43,2, § 44 HGB. (Aufbewahrung). Ist die Inventur lediglich auf Grund buchmäßiger Nachweisungen vorgenommen, so ist dies zu vermerken und besonders sorgfältig zu prüfen. Unter Umständen ist der Bilanz jede Bedeutung abzusprechen.

Man kann bei der materiellen Revision die progressive oder die retrograde Methode anwenden, also vom einzelnen Beleg ausgehend bis zum Endergebnis hindurch prüfen oder umgekehrt.

Speziell bei der Inventurrevision geht man m. E. am besten retrograd vor, weil gerade hierbei vor dem Gesamtergebnis mehrere Sammelstellen für die Vielzahl der Einzelposten eingeschaltet sind. Bei Betrachtung des Ergebnisses der einzelnen Sammelstelle findet man leichter die Posten heraus, die man revidieren muß, um sich von der Ordnungsmäßigkeit des Sammelergebnisses zu überzeugen. Es wird sich dabei vor allem um die größeren, wertvolleren Posten handeln. Meistens ist nämlich die lückenlose Revision unmöglich (Vielzahl der Posten!). Trifft der Revisor aber auf mehrere und größere Unstimmigkeiten, dann prüft er lückenlos.

Von den Lager- und Fabrikationsbeständen im Inventar ausgehend prüft der Revisor die Ueberträge von einer Sammelstelle auf die andere. Er stellt jedesmal die ungefähre rechnerische Richtigkeit der einzelnen Aufstellungen fest (z. B. durch Addition von der Zehnerspalte an aufwärts, so daß einzelne Stücke [kg usw.] nicht mitgerechnet werden). Die Revision hat bis auf die Original-Aufnahmebelege zurückzugehen, der Revisor muß darauf bestehen, daß ihm diese lückenlos vorgelegt werden. Die Aufnahme-Belege sind zu prüfen auf Unterzeichnung durch den Aufnehmer sowie gegebenenfalls durch den Kontrolleur und den Aufnahmeleiter. Der Revisor verläßt sich dabei darauf, daß die Aufnahme ordnungsgemäß vorgenommen wurde. Findet neben der körperlichen auch noch eine buchmäßige Inventur statt, dann muß der Revisor unbedingt darauf zurückgreifen und die Einzelergebnisse beider Inventuren stichprobenweise miteinander vergleichen. Wenn möglich sind auch die Lagerbuchhaltung und die Fabrikationskartei

einer Ueberprüfung anhand der Buchungsbelege zu unterziehen. Die Ueberprüfung kann auch darin bestehen, daß man anhand von Stichproben den buchmäßigen Bestand am Prüfungstag mit dem Istbestand vergleicht.

Danach erfolgt die Prüfung der Bewertung. Zunächst werden die Einzelpreise geprüft; bei der Pflichtprüfung der Aktiengesellschaft ist die Prüfung besonders genau. Auch die Prüfer der Reichsfinanzverwaltung pflegen sehr genau zu prüfen. Es ist jedenfalls festzustellen, welche Werte eingesetzt sind und ob diese den gesetzlichen Vorschriften und kaufmännischen Anschauungen entsprechen. Als Unterlagen bei der Prüfung dienen Einkaufs-, Verkaufs-Rechnungen, Preislisten, Börsennotierungen u. a. m.

Auch die Prüfung der Bewertung erfolgt stichprobenweise. Besonders die wertvolleren Posten werden der Revision unterworfen, aber auch die „Ladenhüter" nicht vergessen. Man vergleicht die Wertansätze meist mit den Einkaufspreisen zur Zeit des Bilanzstichtages und zur Zeit der vorjährigen Bilanz. Dabei muß die Preisentwicklung des letzten Geschäftsjahres berücksichtigt werden. Bei Beurteilung der Bewertung der Fabrikationsbestände muß auf die Kalkulation zurückgegangen werden.

Ist die Bewertung bereits auf den Originalbelegen erfolgt, so muß der Revisor auch die Wert-Ueberträge vom Originalbeleg bis ins Inventar verfolgen. Die rechnerische Richtigkeit wird geprüft durch Stichproben über:

1. die Multiplikation der Menge mit dem Einzelpreis,
2. die Addition der Gesamtwerte an einzelnen Warensorten, von der 10-Mark-Spalte an, so daß Pfennige und einzelne Mark außer acht gelassen werden.

Ferner ist zu prüfen, ob die Inventuraufnahme und der Ausweis im Inventar vollständig sind, nichts ausgelassen und nichts doppelt aufgenommen wurde; ob Bestände mit aufgenommen wurden, die nicht mit hineingehören, oder ob Bestände weggelassen wurden, die im Inventar aufzuführen sind. Die Feststellung ist möglich durch stichprobenweise Prüfung der Wareneingangs- und Warenausgangsbücher, der Rechnungen, Lieferscheine und dergl., sowie Heranziehung des vorjährigen Inventars. Zu beachten sind hierbei auch die Uebergangsposten und die Bestände außerhalb der Unternehmung. Bei Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Genossenschaften ist festzustellen, ob ordnungsgemäß nach § 261 a HGB. bzw. § 33 d Gen.-Ges. gegliedert wurde. Die Befolgung des § 260 a, Abs. 3, Ziff. 5 (Angaben über Pfandbestellungen, Sicherungsübereignungen usw. im Geschäftsbericht) ist nachzuprüfen.

Hat der Revisor sich von der Ordnungsmäßigkeit des Inventur-Ergebnisses durch die angegebenen Prüfungen überzeugt, dann kann

er noch die Gesamtergebnisse der Lager- und Fabrikationsbestände einer näheren Betrachtung unterziehen.

1. Vergleich mit den Gesamtergebnissen der vorjährigen Bilanz, mit dem diesjährigen Umsatz und der diesjährigen Bilanzsumme.
2. Schätzung der Bestände auf Grund der vor und nach dem Bilanzstichtage ein- und ausgehenden Mengen.
3. Schätzung der Bestände durch Rückrechnung von der Produktion. Voraussetzung: der Rohstoff ist im fertigen Erzeugnis in einem genau bestimmten und gleichbleibenden Verhältnis enthalten. Der Prozentsatz der Ausbeute muß also bekannt sein[279]). Anwendbar nur bei Massenfabrikation.

Beispiel[280]):

Anfangsbestand 1. Januar 1934	10 000 kg
+ Zugang in 1934	120 000 kg
	130 000 kg

Fertigung 100 000 kg
Verhältnis fertig: roh = 98 : 100
In die Produktion eingegangener Rohstoff demnach
= 102% a. H. v. 100 000 = 102 041 kg

Lagerbestand 31. 12. 1934 . . . . . = 27 959 kg

4. Ermittlung des Bestandes durch Kalkulationsunterlagen. Wertmäßig; nicht möglich bei Schwanken der Tagespreise und des Brutto-Gewinnzuschlages. Gewichtsveränderungen können nur bei den Fertigfabrikaten auf Lager eine Rolle spielen.

Beispiel[281]):

A. Rohmaterial 1. Januar 1934		40 000.— RM
Eingänge an Rohmaterial	+	75 000.— „
		115 000.— RM
Ausgang von Rohmaterial in die Fabrikation	·/.	98 765.— „
Wert des Rohmaterials 31. 12. 34		16 235.— RM
B. Halb- und Fertigfabrikate am 1. 1. 1934 . .		30 000.— RM
Verbrauch an Rohmaterial		98 765.— „
Fabrikationskosten	+	25 000.— „
		153 765.— RM
Ausgang fertiger Fabrikate . . 150 000.— RM		
·/. 20% Brutto-Gewinn . . . 30 000.— „		120 000.— „
Wert der Halb- und Fertigfabrikate am 31. 12. 34		33 765.— RM

[279]) Ausführliches Beispiel bei: E. Müller, Betriebswirtschaftliche Revision und Mengenberechnung. Z. „Org. Buchh. Betr.", 29. Jg. 1927, Heft 18, S. 306 ff.
[280]) Aus: H. Nicklisch, HdB. „Permanente Inventur", a. a. O.
[281]) Aus: Struck, Ist die Führung eines Lagerbuches für den Kaufmann geboten? ZfHWuHP. 4. Jg. 1911/12, Heft 10, S. 344 f.

5. Rückrechnung vom Prüfungstag auf den Bilanzstichtag anhand der Formel: Bestand am Prüfungstag ·/. Zugänge seit Bilanzstichtag + Abgänge seit Bilanzstichtag = Bestand am Bilanzstichtag. Bei mengenmäßiger Rechnung muß man etwaige Gewichtsverluste berücksichtigen, bei wertmäßiger Rechnung die Preisschwankungen und den Brutto-Aufschlag.

Durch diese Schätzungen und Bestandserrechnungen erhält der Revisor nähere Anhaltspunkte für die Richtigkeit der ausgewiesenen Bestände.

Der Prüfer hat über die Revision einen Bericht zu erstatten. Dieser enthält vor allem Angaben über Umfang und Art der gemachten Stichproben, Beanstandungen, Verbesserungsvorschläge und den Prüfungsvermerk. Außerdem wird besonders angegeben, ob die Bewertung vorsichtig erfolgte und den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Ueber die Höhe der in den Vorräten steckenden stillen Reserven werden selten Angaben gemacht, weil die Ermittlung — besonders bei zahlreichen Warensorten — schwierig ist.

Schlußwort.

Zur genauen, ordnungsmäßigen Erfassung der Lager- und Fabrikationsbestände ist stets eine körperliche Aufnahme notwendig. Die verbundene Inventur vereinigt die Vorteile der körperlichen und der buchmäßigen Inventur in sich und kompensiert dabei deren Nachteile. Die Entwicklung geht daher auf eine immer breitere Einführung der verbundenen Inventur hin. Das Hauptgewicht der Aufnahme verlagert sich auf den buchmäßigen Teil; die Genauigkeit der buchmäßigen Inventur genügt für die Zwecke, die laufend mit ihr verfolgt werden, auch für Monatsbilanzen. Dagegen stellt die körperliche Aufnahme die Kontrolle der Aufzeichnungen dar. Sie wird nach Möglichkeit in viele Einzelaufnahmen geringen Umfanges aufgelöst, um den laufenden Betrieb möglichst wenig zu behindern.

Die Erkenntnis der Notwendigkeit, die Bestände dauernd und gut zu überwachen, hat sich langsam durchgesetzt. Die Lagerbuchhaltung und die Fabrikationskartei dienen nicht nur der Bestandsrechnung, sondern auch der Kalkulation und dem Einkauf. Beide können organisch in die Buchhaltung eingebaut werden und als Vorsammlung bzw. umgekehrt als Spezifikation der Buchungen auf dem Waren- und dem Fabrikationskonto dienen.

Die Bewertung der Lager- und Fabrikationsbestände wird stark vom Prinzip der Vorsicht bestimmt. Handels- und Steuerrecht nehmen weitgehend Rücksicht darauf. Das Bewertungswahlrecht nach § 6 Ziff. 2 Eink.St.G. gibt die Möglichkeit, in Jahren mit günstigem Betriebsergebnis stille Reserven zu legen und diese dann in weniger günstig verlaufenen Jahren wieder aufzulösen. Das Wahlrecht gilt jedoch nicht für den Vollkaufmann.

Es kommt nicht darauf an, möglichst komplizierte und verfeinerte Inventurverfahren anzuwenden. Die ganzen Inventurarbeiten müssen soviel als angängig (vom gesetzlichen und kaufmännischen Standpunkt aus zulässig) vereinfacht werden. Gerade die verschiedenen Lochkartenverfahren bringen bei umfangreichen und stark gegliederten Beständen eine fühlbare Erleichterung der Inventur. Die Eigenart des Betriebes und der Vorräte ist der Gesichtspunkt, der durchweg bei der Inventur berücksichtigt werden muß.

Schrifttums-Verzeichnis.

Bücher:

Ausschuß für Rechnungswesen des Vereins deutscher Eisenhüttenleute: Die Lochkarte. Düsseldorf 1929.

Ausschuß für wirtschaftliche Betriebsführung, Wien: Leitsätze für Lagerwesen und Inventur. Wien 1932.

Bauer, J.: Inventur und Bilanz der Aktiengesellschaften. Leipzig 1906.

Berliner, M.: Buchhaltungs- und Bilanzenlehre. 2. Bd. Hannover-Leipzig 1918.

Boesel, R.: Die Lochkarte im Fabrikbetrieb. Berlin (1930).

Busse, M.: Inventur, Bücherabschluß und Bilanz. Stuttgart 1920. (4. Aufl.)

Calmes, A.: Der Fabrikbetrieb. 7. Aufl. Leipzig 1922.

le Coutre-Thoms: Organisationslexikon. Berlin (1930).

Czekalla, H.: Die Organisation der Buchhaltung. Berlin 1926.

Czekalla, H.: Die Organisation des Lagerwesens. Berlin 1928.

Deutsche Hollerith-Maschinen-Ges. m. b. H.: Inventur-Aufnahme nach dem Hollerith-System. Berlin, Dez. 1928.

Fischer, Rich.: Bilanzrevision in ihrer organischen Verbindung mit Geschäftsorganisation. Berlin 1923.

Fischer, Rich.: Kalkulation und Betriebsorganisation. Berlin 1925.

Fischer, Rud.: Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht. Leipzig 1913.

Fischer, Rud.: Ueber die Grundlagen der Bilanzwerte. Leipzig 1909.

Gerstner, P.: Bilanzanalyse. 10. Aufl. Berlin-Leipzig 1933.

Gerstner, P.: Revisionstechnik. 2. Aufl. Berlin-Leipzig 1922.

Grosse, A.: Inventur und Bilanz. München 1932.

Grull, W.: Die Inventur. Aufnahmetechnik, Bewertung und Kontrolle im Fabrik- und Warenhandelsbetriebe. 1. Aufl. Berlin 1911.

Grundriß der Betriebswirtschaftslehre. Bd. 10: Revisions- und Treuhandwesen. Leipzig 1926.
H. Bork: Die allgemeine Bilanzrevision. S. 124 ff.
B. Penndorf: Die Revision von Bestandswerten, S. 313 ff.
Aufermann: Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung. S. 350 ff.

Handelshochschule, Die:
I. Teil: W. Kalveram: Buchhaltung, S. 259 ff.
A. Isaac: Bilanzen, S. 556 ff. und S. 706 ff.
B. Penndorf: Industriebetriebslehre, S. 1179 ff.
IV. Teil: Ziegler: Bücher- und Bilanzrevision, S. 343 ff.

Held, C.: „Moa" Lager-Buchführung. Stuttgart (1925?).
Koenige-Pinner-Bondi: Staubs Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Berlin-Leipzig 1921.
Leitner, F.: Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen. 4. Aufl. Frankfurt a. M. 1934.
Lilienthal, J.: Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenberechnung der Firma Ludwig Loewe & Co. A.-G., Berlin 1925.
Nicklisch, H.: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. „Permanente Inventur." Stuttgart 1927.
Osbahr, W.: Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung. 3. Aufl. Berlin-Leipzig 1923.
Penndorf, B.: Fabrikbuchhaltung. Berlin 1924.
Piston, F.: Taylorisierte Lager- und Lohnbuchhaltung. Taylorixschrift Nr. 6; 6. Aufl. 1930.
Reichel, K.: Fabrikorganisation. Berlin 1929.
Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit: Handbuch der Rationalisierung. Berlin 1930.
Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit: RKW.-Veröffentlichungen Nr. 39. „Einkaufs- und Lagerwesen", Richtlinien für Lagerergänzung, Bestellwesen, Lagerwesen, Lagerbuchführung und Lagerbewertung. Leipzig 1929.
Reinhardt, F.: Buchführung, Bilanz und Steuern. Bd. I. Berlin 1936.
Sazenhofen, C. v.: Die moderne Lagerbuchführung nach Taylor. 2. Aufl. Leipzig 1921.
Schmidt, F.: Betriebswirtschaftliche Konjunkturlehre. Berlin-Wien 1933.
Schreier, J.: Die kaufmännische Inventur. Orga-Schriften. Heft 6. Berlin 1921.
Schreier, J.: Kontrolle und Revision. Hamburg 1925.
Sommerfeld, H.: Die Wertansätze in der Inventur. Berlin 1921.
Stern, R.: Buchhaltungslexikon. Bd. I. Wien-Berlin-Leipzig 1917. Bd. II. Wien-Berlin-Leipzig 1923.
Wulff-Chrysant-Herzler-Gebert: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934. Berlin 1935.
Wulff-Skrodzki-Herzler-Gebert: Kommentar zum Einkommensteuergesetz von 1925. Berlin 1932.
Ziegler, H.: Das Lager im Fabrikbetrieb. Leipzig-Berlin-Wien 1935.

Zeitschriften:

Betriebswirtschaftliche Rundschau.
Boettcher, W.: Inventur (bei Robert Bosch AG.) 2. Jg. 1925 (April-Dezember) Heft 1, S. 15 ff.
Bagliano, C.: Ueber den richtigen Zeitpunkt für die Inventur. 2. Jg. 1925 (April-Dez.) Heft 2, S. 37 ff.
Czekalla: Die Inventur im Fabrikbetriebe. 2. Jg. 1925 (April-Dez.), Heft 11/12, S. 188 ff.
Siltmann, B.: Die Waren bei der Bilanzrevision. 3. Jg. 1926, Heft 2, S. 29 ff.
Meltzer, H.: Bücher, Inventar und Bilanz des Kaufmanns als Urkunden. 5. Jg. 1928, Heft 4/5, S. 92 f.

Hollerith-Nachrichten.

Burmeister, E. G.: Die Jahresinventur einer Maschinenfabrik mit Hilfe des Lochkartenverfahrens. Heft 46. Februar 1935.

„Maschinenbau."

Klotzsch, Chr.: Die Lagerbuchhaltung. 7. Jg. 1928, Heft 20, S. 955 ff.

„Organisation."

Günther, H.: Aufstellung einer Betriebsbilanz ohne Lagerbücher und ohne Inventuraufnahme. 3. Jg. 1901, Heft 3, S. 23.

o. Verf.: Magazin-Lagerbuch, 3. Jg. 1901, Heft 11, S. 196.

Schlesiger: Buchführung mit Monatsbilanzen zum Nachweis von Gewinn und Verlust ohne Inventuraufnahme. 5. Jg. 1903, Heft 22, S. 344 ff., Heft 23, S. 358 ff., Heft 24, S. 374 ff.; 6. Jg. 1904, Heft 1, S. 5 ff.

Lüttke, A.: Organisation der Massenfabrikation. 9. Jg. 1907, Heft 1, S. 3 f.; Heft 4, S. 61 ff.

Grimshaw, R.: Immer fertige Inventur. 10. Jg. 1908. Heft 22. S. 560 ff.; Heft 23, S. 583 ff.

Romm: Die Organisation der Inventuraufnahme. 14. Jg. 1912, Heft 14, S. 365 ff.

o. Verf.: Lagerkartei. 17. Jg. 1915, Heft 9, S. 212 ff.; Heft 10, S. 229 ff.

o. Verf.: Die Inventuraufnahme. 17. Jg. 1915, Heft 22, S. 454.

Zimmermann: Die Kontrolle des Konsignationslagers. 17. Jg. 1915, Heft 22, S. 461 ff.; Heft 23, S. 481.

Zimmermann: Kontrolle von Zweigbetrieben. 19. Jg. 1917, Heft 18, S. 415.

o. Verf.: Ständige Inventur im Warenlager. 18. Jg. 1916, Heft 3, S. 50 ff.

Erzgraber, J.: Ein Beitrag zum Problem der ständigen Inventur in einer Porzellanfabrik. 18. Jg. 1916, Heft 10, S. 218 ff.

o. Verf.: Die Lagerbuchführung in größeren Geschäften und ihren Niederlassungen. 19. Jg. 1917, Heft 13, S. 304 ff.

Kind, O.: Wie ermittelt der Fabrikant im Falle eines Brandschadens den Wert der vernichteten Gegenstände zuverlässig und mühelos? 21. Jg. 1919, Heft 10, S. 169.

Stall, F.: Die Inventur im Fabrikbetriebe. 21. Jg. 1919, Heft 22, S. 475.

Wittekopf, F.: Die Lagerkartei mit Mengen- und Wertverrechnung in der Betriebs- und Geschäftsbuchhaltung, ein Hilfsmittel systematischen Einkaufs. 22. Jg. 1920, Heft 11, S. 196 ff.

Belles, F. W.: Die Lagerbuchhaltung und ihr Zusammenhang mit der Hauptbuchhaltung, nach Taylor. 22. Jg. 1920, Heft 5/6, S. 100 ff.; Heft 7/8, S. 138 ff.; Heft 9/10, S. 167 ff.

Greulich, A.: Das Warenlager. 22. Jg. 1920, Heft 17, S. 336 f.

o. Verf.: Die Organisation des Magazins einer großen Maschinenfabrik. 23. Jg. 1921, Heft 8, S. 177 ff.

Endell, E.: Die Buchführung nach dem neuen Umsatzsteuergesetz. 23. Jg. 1921, Heft 14, S. 344.

Nowak, W.: Neuzeitliche Lagerbuchführung im Kohlengroßhandel. 24. Jg. 1922, Heft 9, S. 225 ff.

o. Verf.: Lagerwesen (Lagerkontrolle Duplex). 25. Jg. 1923, Heft 10, S. 265.

Buttke, P.: Lagernachweisungen. 26. Jg. 1924, Heft 9/10, S. 159 ff.

Dürheim, J.: Zentralisation oder Dezentralisation der Lagerhaltung und Lagerbuchführung im Fabrikationsbetriebe. 27. Jg. 1925, Heft 8, S. 358 f.

Norbisrath, K.: Der sichere Weg zur einwandfreien Inventur und Bilanz. 28. Jg. 1926, Heft 21, S. 595 ff.

29. Jahrgang 1927:

„Organisation, Buchhaltung, Betrieb."

Otto, E.: Die Inventur im Fabrikbetriebe. Heft 2, S. 21 ff.

Buttke, P.: Jahresabschluß in Kleinhandels-Filialbetrieben. Heft 5, S. 72 ff.

Pickler, O.: Grundsätzliches über die Durchführung von Revisionen. Heft 17, S. 281 ff.

Müller, E.: Betriebswirtschaftliche Revision und Mengenberechnung. Heft 18, S. 306 ff.

Rahm, W.: Lagerhaltung und Lagerkontrolle. Heft 28, S. 491.

Quiel, B.: Wert- oder mengenmäßige Kontrolle des Lagerbestandes im Detailhandel? Heft 31, S. 555 f.

Heimbach, A.: Statistische Kontrolle der Warenbestände. Heft 36, S. 633.

Neumann, A.: Die Mengenevidenz als wirtschaftlicher Betriebsfaktor. Heft 39, S. 694 ff.

Pickler, O.: Die Notwendigkeit von Buchrevisionen. Heft 45, S. 798 ff.

Keßler, E.: Verwaltung und Kontrolle des Altmaterial-Inventars. Heft 45, S. 803 ff.

Heine, A.: Produktionskontrolle. Heft 50, S. 895 f.

30. Jahrgang 1928:

„Organisation, Betrieb, Büro."

Bolle, K.: Erfahrungen mit der Lager-Durchschreibebuchhaltung. Heft 12, S. 292 ff.

Quiel, B.: Zentrallagerbestandskontrolle und Filialabrechnung durch das Davidson-System. Heft 13, S. 310 ff.

Bickel, E. Th.: Rationalisierung des Lagerbetriebs durch planmäßige Anordnung und sorgfältige Stapelung der Vorräte und sonstigen Abstellgüter. Heft 18, S. 433 ff.

Bickel, E. Th.: Arbeiten in der Lagerverwaltung zum Jahresabschluß. Heft 23, S. 570 ff.

31. Jahrgang 1929:

„Organisation, Betrieb, Büro."

Wegener, F.: Maschinelle Lagerbuchführung in einer mittleren Maschinenfabrik. Heft 2, S. 32 ff.

Bock, M.: Organisation der Lagerverwaltung der Firma A. Borsig, Heft 7, S. 152 ff.

Bickel, E. Th.: Lagerfachkarten sind überflüssig. Heft 7, S. 160 ff.

Hamburger, R.: Sollbestand und Istbestand stimmt nicht überein. Wo steckt der Fehler? Heft 8, S. 182 f.
Wolkoff, V.: Systematische Numerierung und Lagerung der Ersatzteile im Auto- und Maschinenbau. Heft 9, S. 199 ff.

32. Jahrgang 1930:

„Organisation, Betrieb, Büro."

Bernert, K.: Inventur von 50 000 Posten in 14 Stunden. Heft 15, S. 337 ff.
Thomas, M.: Lagerbuchführung mit sofortiger Saldierung nach Menge und Wert. Heft 22, S. 516 ff.

„Technik und Wirtschaft."

Schwarzat, H.: Die Materialverrechnung in Eisenhüttenwerken unter Verwendung des Lochkartenverfahrens. 22. Jg. 1929, Heft 2, S. 45 f.
Steinhaus, H.: Bestandskartei auf Lochkarten. 22. Jg. 1929, Heft 2, S. 47 ff.

„Wirtschaftlichkeit" (Abschnitt „Lagerwesen").

Belles, F.: Lagerorganisation, ein Mittel der Arbeitsvorbereitung. Heft 11, 5. 4. 27.
o. Verf.: Lagerbuchführung im Großhandel. Heft 16, 20. 6. 27.
Rosencrantz, W.: Einrichtung einer Lagerkartei. Heft 26, 20. 11. 27.
Schwarz, E.: Laufender Bestandsnachweis. Heft 27, 5. 12. 27.
o. Verf.: Lagerkontrollen im Filialbetriebe. Heft 32, 20. 2. 28.
Raueiser, E. H.: Vereinfachte Lagerbuchführung durch Belegablage. Heft 47, 5. 10. 28.
Behlert, K.: Erleichterungen der Jahresinventur durch moderne Lagerbuchhaltung. Heft 70, 20. 9. 29; Heft 71, 5. 10. 29.
Klotzsch, Chr.: Die Grundlagen der disponierenden Lagerbuchhaltung. Heft 80, 20. 2. 30.

„Der Wirtschaftsprüfer"
ab Jahrgang 1934, Heft 19: „Der Wirtschaftstreuhänder".

Velder, F.: Umfang der Pflichtprüfung. 1. Jg. 1932, Heft 19, S. 347 ff.
Berg, K.: Wareninventurprüfungen. 1. Jg. 1932, Heft 22, S. 405 ff.
Risse, H.: Die Bewertung von Warenbeständen gemäß § 261 HGB. 2. Jg. 1933, Heft 9, S. 177 ff.
George, H.: Zum Problem der Bewertung des Warenlagers in Einzelhandelsunternehmungen. 2. Jg. 1933, Heft 24, S. 473 ff.
Wirtz, K.: Prüfung der Vorräte in Fabrik- und Handelsbetrieben. 3. Jg. 1934, Heft 1, S. 10 f., Heft 2, S. 32 ff., Heft 3, S. 57 ff.
o. Verf.: Formelle Revision der Warenbestände. 3. Jg. 1934, Heft 13/14, S. 293 f.
o. Verf.: Neue Betriebssatzung für kommunale Versorgungs- oder Verkehrsbetriebe. 3. Jg. 1934, Heft 15/16, S. 335.
o. Verf.: Materielle Revision der Warenbestände. 3. Jg. 1934, Heft 17, S. 356 f.
Fluch: Die Rückwärtsrechnung bei Warenbeständen. 3. Jg. 1934, Heft 17, S. 357 f.

Ertel, H. A.: Bestimmungen über die Lagerbuchführung. 3. Jg. 1934, Heft 21, S. 456 f.

„Zeitschrift für Betriebswirtschaft."

le Coutre, W.: Der Bilanzstichtag. 2. Jg. 1925, S. 43 ff.
Berg, K.: Warenbestandskontrolle bei Filialgroßbetrieben. 5. Jg. 1928, S. 945 f.
Keßler, E.: Lager- und Verkaufswertkontrolle. 8. Jg. 1931, S. 61 ff.
Margoninsky, B.: Inventurdifferenzen, ihre Aufklärung und Verhinderung in einer Fabrik. 10. Jg. 1933, S. 614 ff.
Brönner: Die Aufstellung der Inventur im Einzelhandel. 11. Jg. 1934, S. 243 ff. (Heft 2).

„Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung."

o. Verf.: Inventar und Bilanz. 7. Jg. 1912/13, S. 92 ff.
Schmalenbach: Das Warenkonto als nicht gemischtes Konto. 8. Jg. 1913/14, S. 540 ff.
Bertrams, O.: Der eiserne Bestand in der Bilanz. 17. Jg. 1923, S. 444 ff.

„Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis."

Jacobi, O.: Jährliche Bilanz und zweijährige Inventur. 4. Jg. 1911/12, Heft 5, S. 154 f.
Beigel, R.: Ist die Führung eines Lagerbuches für den Kaufmann geboten? 4. Jg. 1911/12, Heft 1, S. 28 ff.
Struck, H.: Ist die Führung eines Lagerbuches für den Kaufmann geboten? Eine andere Antwort. 4. Jg. 1911/12, Heft 10, S. 344 f.
Prätzel, O.: Die rasche Inventur. 7. Jg. 1914/15, Heft 10, S. 284.
Schmidt, F.: Durchschnittsprozente bei der Inventur. 7. Jg. 1914/15, Heft 10, S. 285.

„Zeitschrift für Organisation."

Behlert, K.: Tägliche Bestandsaufnahme statt Jahresinventur. 2. Jg. 1928, Heft 19, S. 529.
Rebehn, M.: Inventur mit Loseblattbüchern. Durchgeführt in einem Bergbauunternehmen. 3. Jg. 1929, Heft 21, S. 576.
Weiß, R.: Zur Technik des Inventurverfahrens. 3. Jg. 1929, Heft 24, S. 651.
Fein, E.: Gestaffelte Lagerkarten. 3. Jg. 1929, Heft 24, S. 658 ff.
Heber, H.: Lagerverwaltung und Lagerbuchführung bei zahlreichen auseinanderliegenden Lagern. 4. Jg. 1930, Heft 19, S. 507 ff.
van Brieland, W.: Inventuraufnahme. 4. Jg. 1936, Heft 23/24, S. 620.
Meyerheim, H.: Fortschritte in der Lagerbuchführung von Fertigungs- und Handelsbetrieben. 5. Jg. 1931, Heft 3, S. 53 ff.
Löwenstein, R.: Lagerbuchführung und Nachkalkulation. 5. Jg. 1931, Heft 6, S. 97 ff.
o. Verf.: Vorteile und Nachteile der laufenden Inventur. 5. Jg. 1931, Heft 24, S. 577.
Weiß, F.: Inventur für Verbesserungen auswerten! 6. Jg. 1932, Heft 1, S. 29.

Baumeister, H.: Inventuraufnahme und Bewertung in einer Druckpressenfabrik. 7. Jg. 1933, Heft 11/12, S. 430.
Behlert, K.: Wegfall der Jahresinventur durch periodische Bestandsaufnahme. 9. Jg. 1935, Heft 12, S. 459 ff.

Reichsgesetzblatt Teil I.

Reichsabgabenordnung vom 22. 5. 1931, Jg. 1931, Heft 20, S. 183 ff.
Einkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934, Jg. 1934, Heft 119, S. 1007.
Körperschaftssteuergesetz vom 16. 10. 1934, Jg. 1934, Heft 119, S. 1031 ff.
Reichsbewertungsgesetz vom 16. 10. 1934, Jg. 1934, Heft 119, S. 1035 ff.
Spinnstoffgesetz vom 6. 12. 1935, Jg. 1935, Heft 134, S. 1411 ff.
1. Durchf.-VO. zum Spinnstoffgesetz, Jg. 1936, Heft 2, S. 4 f.

Reichssteuerblatt.

Jahrgang	Heft	Seite	Aktenzeichen	Datum
14. Jg. 1924	12	119	VIe A 11/23	11. 7. 1923
17. „ 1927	21	196	VI A 442/26	30. 6. 1927
18. „ 1928	25	342 ff.	VI A 118/28	8. 2. 1928
19. „ 1929	20	472	VI A 196/29	17. 4. 1929
20. „ 1930	1	9 f.	VI A 1052/28	30. 10. 1929
20. „ 1930	10	198	VI A 618 u. 619/29	19. 12. 1929
20. „ 1930	15	346 ff.	VI A 1789/29	6. 2. 1930
21. „ 1931	4	110 f.	VI A 844/30	13. 11. 1930
21. „ 1931	5	133 f.	VI A 1317/29	29. 10. 1930
21. „ 1931	12	307 f.	I A 245/30	9. 1. 1931
22. „ 1932	1	22 ff.	I A 254/30	22. 10. 1931
23. „ 1933	24	576	VI A 1996/32	1. 2. 1933
23. „ 1933	36	763 ff.	VI A 1756/32	5. 7. 1933
23. „ 1933	49	1059 f.	I A 223/31	25. 7. 1933
23. „ 1933	49	1062 ff.	VI A 1883—1885/31	1. 2. 1933
24. „ 1934	14	253 f.	VI A 1857/32	28. 6. 1933
24. „ 1934	66	1077	I A 447/32	20. 6. 1934
25. „ 1935	75	1449 f.	VI A 169/34	26. 6. 1935
25. „ 1935	3	38 f.	Begründung. z. Eink.-StG. v. 16. 10. 1934.	
25. „ 1935	45	881	Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches, v. 20. 6. 1935.	
26. „ 1936	43	849 f.	VI A 128—129/35	6. 5. 1936
26. „ 1936	31	629 ff.	Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zur Eink.-St. und Körp.-St. 1935	
26. „ 1936	34	687	Verordnung über die Verbuchung des Warenausgangs, v. 20. 6. 1936.	

Mrozek, Steuerrechtsprechung in Karteiform.

Gesetz	§	Rechtspr.-Nr.	Aktenzeichen	Datum
alte Abgabenordnung (AO.)	162 Abs. 8	R 1	I A 389/26	11. 1. 1927
„	„	R 2	I A 323/26	4. 11. 1926

Gesetz	§	Rechtspr.-Nr.	Aktenzeichen	Datum
E.St.G. 1925	19	R 70	VI A 1861/30	16. 9. 1931
E.St.G. 1925	13	R 522	VI A 133/32	6. 7. 1932
E.St.G. 1934	6 Ziff. 1	R 3	VI A 890/34	6. 3. 1935
Körp.St.G. 1934	6 Ziff. 1	R 2	I A 317/33	29. 6. 1934

Steuer und Wirtschaft.

Jahrgang	Urteil Nr.	Rechtspr. Spalte	Aktenzeichen	Datum
2. Jg. 1923	695	722 f.	III A 543/22	25. 4. 1923
2. „ 1923	732	790 f.	III A 543/22	25. 4. 1923
4. „ 1925	508	1624 f.	VI A 371/25	15. 7. 1925
6. „ 1927	433	581 f.	VI A 364/27	6. 9. 1927
7. „ 1928	150	219 ff.	VI A 118/28	8. 2. 1928
7. „ 1928	811	1417 f.	VI A 1063/28	7. 9. 1928
8. „ 1929	70	129 f.	VI A 1216/28	10. 10. 1928
8. „ 1929	71	131 f.	VI A 947/28	26. 9. 1928
8. „ 1929	506	944 f.	VI A 594/27	17. 4. 1929
9. „ 1930	439	642 f.	VI A 618 u. 619/29	19. 12. 1929
10. „ 1931	19	134 f.	VI A 2012/30	19. 11. 1930
10. „ 1931	157	226 ff.	VI A 1740/30	22. 10. 1930
10. „ 1931	441	750 ff.	VI A 1326/29	25. 2. 1931
11. „ 1932	426	808 f.	VI A 2054/30	3. 12. 1931
11. „ 1932	741	1403 ff.	VI A 686—689/32	19. 5. 1932
12. „ 1933	583	1326 ff.	VI A 1756/32	5. 7. 1933
12. „ 1933	590	1342 ff.	VI A 1883—1885/31	1. 2. 1933
12. „ 1933	698	1595 ff.	VI A 1157/32	26. 7. 1933
13. „ 1934	210	495 ff.	VI A 610/32	10. 1. 1934

Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs (Amtliche Sammlung).

Band	Seite	Aktenzeichen	Datum
1	272 ff	I A 216/19	31. 10. 1919
3	16 ff	I A 52/20	28. 4. 1920
10	114 ff	I A 17/22	8. 7. 1922
17	332 ff	VI A 491/25	4. 11. 1925
20	87 ff	VI A 575/26	14. 12. 1926
21	62	VI A 108/27	30. 3. 1927
22	213	VI A 759/27	30. 11. 1927
22	309 ff	VI A 802/27	14. 12. 1927
23	244	I A 190/28	9. 5. 1928
27	249	VI A 1553/29	25. 10. 1930
29	276 ff	VI A 935/30	22. 10. 1931
33	215 ff	VI A 1657/32	30. 5. 1933

Deutsches Steuerblatt.

George, H.: Die Bewertung von Waren und Vorräten in der Steuerbilanz. Jg. 1936, S. 79 (02 37 Seite 1—6).

Deutsche Steuer-Zeitung.

Stamm: Steuerbilanzfragen. 16. Jg. 1927, März-Heft, Sp. 230 ff.

Wartbiegler, M.: Zur Ordnungsmäßigkeit der Inventur und des Inventars. 20. Jg. 1931, Nov.-Heft, S. 471 ff.

Stritzke, O.: Rechtsfragen zu Weihnachten. 20. Jg. 1931, Dez.-Heft, S. 485 f.

Karoli, R.: Die Bedeutung ordnungsmäßiger Buchführung im Rechts- und Wirtschaftsleben, und die für die Ordnungsmäßigkeit wichtigsten Erfordernisse handels- und steuerrechtlicher Art. 21. Jg. 1932, Juli-Heft S. 301 ff.

Meine, H.: Zur Ordnungsmäßigkeit der Inventur, insbesondere für den Einzel- und Großhandel, 22. Jg. 1933, Febr.-Heft, S. 72 ff.

Rohde, H.: Steuerrechtliche Anforderungen an eine Inventur. 22. Jg. 1933, Dez.-Heft, S. 522 ff.

Reinhardt, F.: Die Warenausgangsverordnung vom 20. Juni 1936, Heft 26, S. 783 ff.

Eildienst der Deutschen Steuer-Zeitung.

Grundsätze für die Inventur, Form der Aufzeichnung. 11. Jg. 1933, Heft 32, Spalte 765 und 766.